

**Cauza C-9/11**

**Waypoint Aviation SA**

**împotriva**

**État belge – SPF Finances**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Cour d'appel de Bruxelles)

„Libera prestare a serviciilor – Legislație fiscală – Credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate pentru achiziționarea de bunuri utilizate pe teritoriul național – Excluderea bunurilor pentru care dreptul de folosință este cedat unui terț stabilit în alt stat membru”

Sumarul hotărârii

*Libera prestare a serviciilor – Restricții – Legislație fiscală – Reglementare națională prin care se acordă un credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate anumitor societăți pentru achiziționarea de bunuri noi utilizate pe teritoriul național*

(art. 49 CE)

Articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții dintr-un stat membru care prevede acordarea unui credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate anumitor societăți pentru achiziționarea de bunuri noi utilizate pe teritoriul național, cu condiția ca dreptul de folosință asupra bunului să nu fie cedat, de societatea care l-a achiziționat prin intermediul unui împrumut care dă dreptul la creditul fiscal sau de orice altă societate care aparține aceleiași grup, altor terți decât membrii grupului în cauză stabiliți în statul membru respectiv.

Astfel, o asemenea dispoziție este susceptibilă să descurajeze întreprinderile care ar putea solicita acordarea acestui avantaj fiscal și presteze servicii având ca obiect finanțarea achiziționării de bunuri pentru care dreptul de folosință este destinat să fie cedat unor operatori economici stabiliți în alte state membre. De asemenea, având în vedere consecința posibilă a avantajului fiscal asupra costului împrumutului suportat de debitor, o astfel de dispoziție este susceptibilă să descurajeze întreprinderile care doresc să achiziționeze un bun prin intermediul unui împrumut și furnizeze unor operatori economici stabiliți în alte state membre servicii care implică cedarea dreptului de folosință asupra bunului respectiv, precum serviciile de închiriere. În plus, dacă dreptul de folosință nu poate fi cedat unor astfel de operatori economici, nu numai de către întreprinderea care achiziționează bunul prin intermediul unui împrumut care dă dreptul la avantajul fiscal, ci și de către toate societățile care aparțin aceleiași grup ca și aceasta, dispoziția menționată poate descuraja inclusiv aceste societăți și desfășurare activități transfrontaliere care implică cedarea dreptului de folosință în cauză.

(a se vedea punctele 23-25 și 29 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

13 octombrie 2011(\*)

„Libera prestare a serviciilor – Legislație fiscală – Credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate pentru achiziționarea de bunuri utilizate pe teritoriul național – Excluderea bunurilor pentru care dreptul de folosință este cedat unui terț stabilit în alt stat membru”

În cauza C-9/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d’appel de Bruxelles (Belgia), prin decizia din 25 noiembrie 2010, primită de Curte la 7 ianuarie 2011, în procedura

**Waypoint Aviation SA**

împotriva

**État belge – SPF Finances,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna A. Prechal, președinte de cameră, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, și domnii K. Schiemann și E. Jarașiņas (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Waypoint Aviation SA, de A. Huyghe și B. Philippart de Foy, avocați;
- 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,

pronunțată prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 10 CE și 49 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Waypoint Aviation SA (denumit în continuare „Waypoint Aviation”), pe de o parte, și État belge – SPF Finances (Statul belgian – Serviciul Public Federal Finanțelor), pe de altă parte, privind un refuz de acordare a creditului fiscal, denumit „impozit fictiv pe bunuri mobile”, pentru anii fiscali 1995 și 1996.

### Cadrul juridic național

3 Codul impozitelor pe venit (code des impôts sur les revenus) prevede că impozitul pe dobânzile aferente creanțelor și împrumuturilor se percepe sub forma unei reineri la sursă numite „impozit pe bunuri mobile”.

4 Decretul regal nr. 187 din 30 decembrie 1982 privind crearea de centre de coordonare (arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordination) (*Moniteur belge* din 13 ianuarie 1983, p. 502, denumit în continuare „Decretul regal nr. 187”) a instituit un regim fiscal specific pentru societățile care îndeplinesc anumite criterii, denumite „centre de coordonare”.

5 Articolul 29 din Legea din 11 aprilie 1983 privind unele dispoziții fiscale și bugetare (loi du 11 avril 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires) (*Moniteur belge* din 16 aprilie 1983), astfel cum a fost modificat prin Legea din 4 august 1986 privind unele dispoziții fiscale (loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales) (*Moniteur belge* din 20 august 1986, denumit în continuare „Legea din 11 aprilie 1983”), prevede:

„Următoarele scutiri sunt aplicabile pentru fiecare perioadă impozabilă pentru care întreprinderile beneficiază de avantajele prevăzute [...] la articolul 5 din Decretul regal nr. 187 [...]:

[...]

2° a) [...]

b) pentru stabilirea valorii lor nete impozabile în sarcina beneficiarilor [...], veniturile din creanțe sau din împrumuturi se majorează cu un impozit fictiv pe bunuri mobile egal cu 25/75 din cuantumul net încasat sau primit și, pentru aplicarea articolelor 18, 97 și 211 din Codul impozitelor pe venit, acest impozit fictiv pe bunuri mobile este asimilat impozitului real pe bunuri mobile prevăzut la articolul 174 din același cod;

[...]

d) în ceea ce privește veniturile din creanțe sau din împrumuturi, acordarea unui impozit fictiv pe bunuri mobile nu este aplicabilă decât în măsura în care capitalurile împrumutate sunt afectate de întreprinderile sau de centrele în cauză sau de membrii grupului din care face parte centrul fie achiziționării sau constituirii de imobilizări corporale noi pe care le utilizează în Belgia pentru exercitarea activității lor profesionale, dreptul de folosință asupra acestora nefiind acordat altor terți decât membrii belgieni ai grupului, în temeiul unei convenții oarecare [...].”

6 Această dispoziție permite întreprinderilor care acordă un împrumut unui centru de coordonare să adauge la dobânzile pe care le percep un impozit fictiv pe bunuri mobile care este ulterior dedus din impozitul pe care acestea îl datorează. Prin urmare, dispoziția în cauză acordă întreprinderilor menționate un avantaj fiscal, sub forma unui credit fiscal, permițând astfel centrului de coordonare să obțină o finanțare la un cost mai redus.

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

7 Waypoint Aviation, societate de drept belgian, are ca obiect de activitate toate operațiunile legate în mod direct sau indirect de cumpărarea, de închirierea și de finanțarea de aeronave destinate transportului aerian plătit de pasageri și de mrfuri.

8 În cursul anilor '90, Waypoint Aviation a cumpărat, printr-un contract de leasing financiar aprobat de Lizad, un grup european de interes economic (GEIE) de drept francez, două avioane marca Airbus. Ulterior, acestea au fost cumpărate de centrul de coordonare al grupului Sabena, Sabena Interservices Center SA (denumit în continuare „centrul de coordonare”), printr-un al doilea contract de leasing financiar, încheiat cu Waypoint Aviation, care prevedea ca aceasta să restituie integral centrului de coordonare impozitul fictiv pe bunuri mobile.

9 Printr-un al treilea contract de leasing financiar, aceste două avioane au fost cumpărate de Atrix SA, societate aparținând grupului Sabena, pentru a fi închiriate societății Sabena. Aceasta din urmă le-a subînchiriat societății Air France pentru o perioadă de trei ani, în cadrul unui acord de colaborare.

10 În temeiul articolului 29 punctul 2° litera b) din Legea din 11 aprilie 1983, Waypoint Aviation a solicitat, pentru anii fiscali 1995 și 1996, acordarea impozitului fictiv pe bunuri mobile, în cuantum de 201 229 077 BEF și, respectiv, de 82 854 305 BEF, pentru dobânzile incluse în ratele de leasing plătite de centrul de coordonare în temeiul contractului de leasing încheiat între acestea.

11 La 12 martie 1997, administrația fiscală a adresat Waypoint Aviation o notificare de rectificare, prin care a refuzat aplicarea impozitului fictiv pe bunuri mobile. Contestația introdusă la 29 aprilie 1998 de Waypoint Aviation împotriva impozitului stabilit pe baza acestei rectificări a fost respinsă printr-o decizie din 8 iulie 2003 a directorului regional pentru impozite, pentru motivul că cele două aeronave erau utilizate de Air France, societate cu sediul în Franța.

12 Waypoint Aviation a sesizat tribunal de première instance de Bruxelles (Tribunalul de primă instanță din Bruxelles), care a respins solicitările acesteia printr-o hotărâre pronunțată la 11 mai 2005. Ulterior, Waypoint Aviation a atacat această hotărâre cu apel la instanța de trimitere, susținând în principal că articolul 29 punctul 2° litera d) din Legea din 11 aprilie 1983 instituia o restricție în calea liberei prestări a serviciilor, precum și un obstacol în calea libertății de stabilire.

13 În hotărârea pronunțată, procedând la o interpretare teleologică a articolului menționat, instanța de trimitere consideră că acesta interzice concesionarea dreptului de folosință asupra bunului cumpărat printr-o finanțare care dă dreptul la impozitul fictiv pe bunuri mobile către un alt ter decât un membru belgian al grupului în cauză, indiferent de autorul acestei concesiuni.

14 Această instanță arată că impozitul fictiv pe bunuri mobile este un avantaj care are o influență directă, în cazul unei societăți belgiene care dorește să investească, asupra costului finanțării, întrucât acesta are ca efect, atunci când este acordat, reducerea costului finanțării, în beneficiul împrumutătorului de fonduri.

15 Instanța menționată constată că articolul 29 punctul 2° litera d) din Legea din 11 aprilie 1983 are ca efect faptul că impozitul fictiv pe bunuri mobile este acordat atunci când prestarea de servicii de închiriere de avioane este realizată în favoarea unei societăți belgiene, în timp ce acesta este refuzat atunci când beneficiarul aceleiași prestări de servicii de închiriere este stabilit în alt stat membru decât Belgia. Această instanță concluzionează că articolul menționat este în principiu contrar articolului 49 CE, în măsura în care descurajează o întreprindere belgiană să furnizeze un serviciu de închiriere în beneficiul unei societăți stabilite în alt stat membru, făcând această prestare de servicii mai costisitoare pentru grupul din care face parte societatea belgiană respectiv, întrucât impozitul fictiv pe bunuri mobile nu este acordat în acest caz societății împrumutătoare de fonduri. Instanța de trimitere face referire la Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra (C-330/07, Rep., p. I-9099).

16 În aceste condiții, Cour d'appel de Bruxelles a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 49 [...] CE se opune aplicării unei dispoziții naționale precum articolul 29 punctul 2° [litera] d) din Legea din 11 aprilie 1983, în măsura în care [...], pe de o parte, această dispoziție permite acordarea unui credit fiscal, impozitul fictiv pe bunuri mobile, beneficiarilor de venituri din creanțe sau din împrumuturi acordate unui centru de coordonare în sensul Decretului regal nr. 187 [...] atunci când societatea care utilizează fondurile împrumutate de către sau prin intermediul centrului de coordonare pentru a achiziționa un bun corporal pe care îl utilizează în Belgia pentru exercitarea activității sale profesionale acordă dreptul de folosință asupra acestuia din urmă unei societăți care face parte din același grup de societăți și care este rezident în Belgia, în timp ce, pe de altă parte, această dispoziție nu permite acordarea unui credit fiscal dacă aceeași societate acordă un drept de folosință asupra aceluși bun corporal unei societăți care face de asemenea parte din același grup de societăți, dar care este rezident în alt stat membru decât Belgia?

2) Articolul 10 [...] CE coroborat cu articolul 49 [...] CE trebuie să fie înțeles în sensul că interzice o interpretare a unei dispoziții precum articolul 29 punctul 2° [litera] d) din Legea din 11 aprilie 1983, care ar supune acordarea unui credit fiscal, impozitul fictiv pe bunuri mobile, beneficiarilor de venituri din creanțe sau din împrumuturi acordate unui centru de coordonare în sensul Decretului regal nr. 187 [...] condiției ca niciun drept de folosință asupra bunului corporal finanțat prin intermediul acestor creanțe sau împrumuturi să nu fie acordat unui membru al grupului stabilit în alt stat membru, de către nicio societate din grup, iar nu numai de către societatea care achiziționează bunul corporal ca urmare a acestei finanțări și care îl utilizează în Belgia pentru exercitarea activității sale profesionale?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

17 În prealabil, trebuie arătat că instanța de trimitere interpretează articolul 29 punctul 2° litera d) din Legea din 11 aprilie 1983 în sensul că acesta interzice concesionarea dreptului de folosință asupra bunului cumpărat printr-o finanțare care dă dreptul la impozitul fictiv pe bunuri mobile către o societate care nu are sediul în Belgia, indiferent de autorul acestei concesiuni. Din acest fapt, instanța menționată deduce că, în temeiul dispoziției în cauză, Waypoint Aviation nu poate beneficia de impozitul fictiv pe bunuri mobile pentru finanțările care au permis achiziționarea avioanelor pentru care dreptul de folosință a fost cedat societății Air France de către Sabena în cursul anilor fiscali în litigiu. Totuși, aceasta apreciază că dispoziția în cauză este în principiu contrară articolului 49 CE.

18 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebărilor preliminare adresate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții a unui

stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede acordarea unui credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate anumitor societăți pentru achiziționarea de bunuri noi utilizate pe teritoriul național, cu condiția ca dreptul de folosință asupra bunului să nu fie cedat, de societatea care l-a cumpărat prin intermediul unui împrumut care dă dreptul la creditul fiscal sau de orice altă societate care aparține aceluiași grup, altor țări decât membrii grupului în cauză stabiliți în statul membru respectiv.

19 Potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 22 decembrie 2010, Tankreederei I, C-287/10, Rep., p. I-14233, punctul 14 și jurisprudența citată).

20 Or, leasingul și închirierea de aeronave constituie prestări de servicii în sensul articolului 50 CE (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 21 martie 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec., p. I-3193, punctul 18, și Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 22), astfel încât dispozițiile Tratatului CE privind libera prestare a serviciilor se aplică unei situații precum cea din acțiunea principală.

21 Libera prestare a serviciilor poate fi invocată de o întreprindere împotriva statului în care este stabilită în cazul în care serviciile sunt furnizate unor destinatari stabiliți în alt stat membru și, în general, în toate cazurile în care un prestator de servicii oferă servicii pe teritoriul altui stat membru decât cel în care este stabilit (a se vedea în special Hotărârea Tankreederei I, citată anterior, punctul 16 și jurisprudența citată).

22 Curtea a statuat în repetate rânduri că constituie restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestor libertăți (a se vedea în special Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 19, și Hotărârea Tankreederei I, punctul 15).

23 În speță, trebuie să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală, care supune veniturile dintr-un împrumut prin intermediul căruia se finanțează achiziționarea unui bun pentru care dreptul de folosință este cedat către o societate stabilită în alt stat membru unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat veniturilor dintr-un împrumut prin intermediul căruia se finanțează achiziționarea unui bun utilizat de o societate stabilită pe teritoriul național este susceptibilă să descurajeze întreprinderile care ar putea solicita acordarea acestui avantaj fiscal și presteze servicii având ca obiect finanțarea achiziționării de bunuri pentru care dreptul de folosință este destinat să fie cedat unor operatori economici stabiliți în alte state membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 24, și Hotărârea Tankreederei I, punctul 17).

24 De asemenea, având în vedere consecința posibilă a avantajului fiscal asupra costului împrumutului suportat de debitor, împrejurare de altfel verificată în cazul în speță, după cum rezultă de la punctul 8 din prezenta hotărâre, o astfel de dispoziție este susceptibilă să descurajeze întreprinderile care doresc să achiziționeze un bun prin intermediul unui împrumut și să furnizeze unor operatori economici stabiliți în alte state membre servicii care implică cedarea dreptului de folosință asupra bunului respectiv, precum serviciile de închiriere.

25 În plus, dac? dreptul de folosin?? nu poate fi cedat, în temeiul acestei dispozi?ii, unor astfel de operatori economici, nu numai de c?tre întreprinderea care achizi?ioneaz? bunul prin intermediul unui împrumut care d? dreptul la avantajul fiscal, ci ?i de c?tre toate societ??ile care apar?in aceluia?i grup ca ?i aceasta, dispozi?ia men?ionat? poate descuraja inclusiv aceste societ??i s? desf??oare activit??i transfrontaliere care implic? cedarea dreptului de folosin?? în cauz?.

26 Rezult? c? o dispozi?ie na?ional? precum cea în cauz? în ac?iunea principal? constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 49 CE.

27 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?sur? s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului urm?rit ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hot?rârea Tankreederei I, citat? anterior, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?).

28 Cu toate acestea, în spe??, nicio justificare nu a fost prezentat? de guvernul belgian ?i nici nu a fost avut? în vedere de instan?a de trimitere.

29 Prin urmare, la întreb?rile adresate trebuie s? se r?spund? c? articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii dintr?un stat membru, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care prevede acordarea unui credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate anumitor societ??i pentru achizi?ionarea de bunuri noi utilizate pe teritoriul na?ional cu condi?ia ca dreptul de folosin?? asupra bunului s? nu fie cedat, de societatea care l?a achizi?ionat prin intermediul unui împrumut care d? dreptul la creditul fiscal sau de orice alt? societate care apar?ine aceluia?i grup, altor ter?i decât membrii grupului în cauz? stabili?i în statul membru respectiv.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

30 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri..

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

**Articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii dintr?un stat membru, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care prevede acordarea unui credit fiscal pentru veniturile din împrumuturi acordate anumitor societ??i pentru achizi?ionarea de bunuri noi utilizate pe teritoriul na?ional cu condi?ia ca dreptul de folosin?? asupra bunului s? nu fie cedat, de societatea care l?a achizi?ionat prin intermediul unui împrumut care d? dreptul la creditul fiscal sau de orice alt? societate care apar?ine aceluia?i grup, altor ter?i decât membrii grupului în cauz? stabili?i în statul membru respectiv.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: franceza.