

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

13 ottobre 2011 *

Nel procedimento C-9/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE, dalla cour d'appel de Bruxelles (Belgio), con decisione 25 novembre 2010, pervenuta in cancelleria il 7 gennaio 2011, nella causa

Waypoint Aviation SA

contro

État belge — SPF Finances,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta dalla sig.ra A. Prechal, presidente di sezione, facente funzione di presidente dell'Ottava Sezione, dai sigg. K. Schiemann ed E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

* Lingua processuale: il francese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott
cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Waypoint Aviation SA, dai sigg. A. Huyghe e B. Philippart de Foy, avocats;
- per la Commissione europea, dai sigg. R. Lyal e J.-P. Keppenne, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

¹ La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 10 CE e 49 CE.

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Waypoint Aviation SA (in prosieguo: la «Waypoint Aviation») e lo Stato belga — SPF Finances (Servizio tributario pubblico federale belga), in merito al rifiuto di concedere il credito d'imposta, denominato «ritenuta d'acconto figurativa sulla ricchezza mobile», per gli esercizi d'imposta 1995 e 1996.

Contesto normativo nazionale

- 3 Il codice delle imposte sui redditi prevede che l'imposta sugli interessi dei crediti e dei mutui sia riscossa alla fonte nella forma di una ritenuta, denominata «ritenuta d'acconto sulla ricchezza mobile».
- 4 Il regio decreto 30 dicembre 1982, n. 187, relativo alla creazione di centri di coordinamento (*Moniteur belge* 13 gennaio 1983, pag. 502; in prosieguo: il «regio decreto n. 187»), ha istituito un regime fiscale specifico per le società che soddisfano taluni criteri, denominate «centri di coordinamento».
- 5 L'art. 29 della legge 11 aprile 1983, recante disposizioni fiscali e di bilancio (*Moniteur belge* 16 aprile 1983), come modificata dalla legge 4 agosto 1986, recante disposizioni fiscali (*Moniteur belge* 20 agosto 1986; in prosieguo: la «legge 11 aprile 1983»), dispone quanto segue:

«Le seguenti esenzioni sono applicabili per ogni periodo d'imposta, ai termini del quale le imprese beneficiano dei vantaggi previsti (...) all'art. 5 del regio decreto n. 187 (...):

(...)

2° a) (...)

- b) per determinare il loro importo netto imponibile in capo ai beneficiari (...) i redditi da crediti o mutui sono maggiorati di una ritenuta d'acconto figurativa pari a 25/75 dell'importo netto incassato o raccolto e, per l'applicazione degli articoli 18, 97 e 211 del codice delle imposte sui redditi, tale ritenuta d'acconto figurativa è assimilata alla ritenuta d'acconto reale di cui all'articolo 174 del medesimo codice;

(...)

- d) riguardo ai redditi da crediti o mutui, una ritenuta d'acconto figurativa può essere concessa soltanto nella misura in cui i capitali mutuati siano destinati da tali imprese o centri o membri del gruppo a cui appartiene il centro, all'acquisto allo stato nuovo o alla costituzione allo stato nuovo di beni materiali che essi utilizzano in Belgio per lo svolgimento della loro attività professionale e il cui diritto d'uso non sia ceduto, in forza di un accordo qualsiasi, a soggetti diversi dai membri belgi del gruppo (...).

- 6 Detta disposizione consente alle imprese che accordano un mutuo ad un centro di coordinamento di aggiungere agli interessi da esse percepiti una ritenuta d'acconto figurativa che, in seguito, è imputata all'imposta dovuta da tali imprese. Pertanto, essa concede a queste ultime un'agevolazione fiscale, nella forma di un credito d'imposta, che permette, di conseguenza, al centro di coordinamento di ottenere un finanziamento a basso costo.

Causa principale e questioni pregiudiziali

- 7 La Waypoint Aviation, società di diritto belga, ha ad oggetto tutte le operazioni collegate direttamente o indirettamente all'acquisto, alla locazione o al finanziamento di aeromobili destinati al trasporto aereo a titolo oneroso di passeggeri e merci.

- 8 Nel corso degli anni '90, la Waypoint Aviation ha acquistato due aerei Airbus mediante un contratto di leasing finanziario approvato da Lizad, un gruppo europeo di interesse economico (GEIE) di diritto francese. Tali aerei sono stati, in seguito, acquistati dal centro di coordinamento del gruppo Sabena, la Sabena Interservices Center SA (in prosieguo: il «centro di coordinamento»), con un secondo contratto di leasing finanziario concluso con la Waypoint Aviation, il quale prevede che quest'ultima ceda al centro di coordinamento l'intera ritenuta d'acconto figurativa.

- 9 Tramite un terzo contratto di leasing finanziario, i due aerei sono stati acquistati dalla Atrix SA, società facente parte del gruppo Sabena, per essere dati in locazione alla Sabena. Quest'ultima li ha dati in sublocazione per tre anni alla Air France nell'ambito di un accordo di cooperazione.

- 10 Sulla base dell'art. 29, punto 2, lett. b), della legge 11 aprile 1983, la Waypoint Aviation ha chiesto, per gli esercizi d'imposta 1995 e 1996, la concessione della ritenuta d'acconto figurativa, per importi, rispettivamente, pari a BEF 201 229 077 e BEF 82 854 305, sugli interessi inclusi nei canoni pagati dal centro di coordinamento in forza del contratto di leasing tra essi stipulato.

- 11 Il 12 marzo 1997 l'amministrazione tributaria ha inviato alla Waypoint Aviation un avviso di rettifica, con cui si negava l'applicazione della ritenuta d'acconto figurativa. Il reclamo proposto dalla Waypoint Aviation il 29 aprile 1998 contro l'imposta determinata sulla base di tale rettifica è stato respinto con decisione del direttore regionale per i prelievi 8 luglio 2003, per il motivo che i due aeromobili erano utilizzati dalla Air France, società avente sede in Francia.
- 12 La Waypoint Aviation ha adito il tribunal de première instance de Bruxelles (Tribunale di primo grado di Bruxelles), che ha disatteso le sue domande con sentenza 11 maggio 2005. Essa, pertanto, ha impugnato quest'ultima dinanzi al giudice del rinvio, facendo valere, in particolare, che l'art. 29, punto 2, lett. d), della legge 11 aprile 1983 costituiva una restrizione alla libera prestazione dei servizi nonché un ostacolo alla libertà di stabilimento.
- 13 Nella sua decisione, procedendo ad un'interpretazione letterale di detto articolo, il giudice del rinvio ritiene che quest'ultimo vieti la concessione del diritto d'uso del bene acquisito tramite il finanziamento — che dà diritto alla ritenuta d'acconto figurativa — ad un terzo diverso da un membro belga del gruppo di cui trattasi, qualunque sia l'autore di tale concessione.
- 14 Detto giudice rileva che la ritenuta d'acconto figurativa è un beneficio che influenza direttamente, per una società belga che intenda investire, il costo del finanziamento, dato che essa, quando viene concessa, riduce l'onere del finanziamento, a vantaggio del soggetto finanziatore.
- 15 Detto giudice dichiara che l'art. 29, punto 2, lett. d), della legge 11 aprile 1983 fa sì che la ritenuta d'acconto figurativa sia concessa quando la prestazione di servizi di locazione di aerei sia realizzata a favore di una società belga, mentre venga rifiutata quando il destinatario della medesima prestazione di servizi di locazione sia stabilito in uno Stato membro diverso dal Belgio. Da ciò conclude che detto articolo è contrario,

in linea di principio, all'art. 49 CE, in quanto scoraggia un'impresa belga dal fornire un servizio di locazione a vantaggio di una società stabilita in un altro Stato membro, rendendo tale prestazione di servizi più onerosa per il gruppo a cui appartiene tale società belga, in quanto la ritenuta d'acconto figurativa non è concessa, in tal caso, alla società finanziatrice. Il giudice del rinvio fa riferimento alla sentenza 4 dicembre 2008, causa C-330/07, Jobra (Racc. pag. I-9099).

- 16 Ciò considerato, la cour d'appel de Bruxelles ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'art. 49 (...) CE osti all'applicazione di una disposizione nazionale, quale l'art. 29, punto 2, [lett.] d), della legge 11 aprile 1983, nella misura in cui (...), da una parte, tale disposizione consente la concessione di un credito d'imposta, la ritenuta d'acconto figurativa sulla ricchezza mobile, ai beneficiari di redditi da crediti o mutui concessi ad un centro di coordinamento, ai sensi del regio decreto n. 187 (...), quando la società, che utilizza i fondi mutuati al o attraverso il centro di coordinamento per acquistare un bene materiale da essa utilizzato in Belgio per l'esercizio della propria attività professionale, ne conferisca il diritto d'uso ad una società che appartiene allo stesso gruppo d'impresе e residente in Belgio, mentre dall'altra, tale disposizione non consente la concessione di un credito d'imposta, quando la medesima società conferisce un diritto d'uso sul medesimo bene materiale ad una società anch'essa appartenente allo stesso gruppo d'impresе, ma stabilita in uno Stato membro diverso dal Belgio.

2) Se l'art. 10 (...) CE, in combinato disposto con l'art. 49 (...) CE, debba essere inteso nel senso che esso vieta l'interpretazione di una disposizione, quale l'art. 29, punto 2, [lett.] d), della legge 11 aprile 1983, che sottopone la concessione di un credito d'imposta, la ritenuta d'acconto figurativa sulla ricchezza mobile, ai beneficiari di redditi da crediti o mutui concessi ad un centro di coordinamento, ai sensi del regio decreto n. 187 (...), alla condizione che nessun diritto d'uso sul

bene materiale finanziato attraverso tali crediti o mutui sia conferito ad un membro del gruppo stabilito in un altro Stato membro, da parte di nessuna società del gruppo, e non soltanto dalla società che acquista il bene materiale attraverso tale finanziamento e che lo utilizza in Belgio per l'esercizio della propria attività professionale».

Sulle questioni pregiudiziali

- ¹⁷ In via preliminare, occorre rilevare che il giudice del rinvio interpreta l'art. 29, punto 2, lett. d), della legge 11 aprile 1983 nel senso che esso vieta la concessione ad una società non stabilita in Belgio del diritto d'uso del bene acquisito tramite il finanziamento che dà diritto alla ritenuta d'acconto figurativa, qualunque sia l'autore di detta concessione. Esso ne deduce che, in forza di tale disposizione, la Waypoint Aviation non può beneficiare della ritenuta d'acconto figurativa per i finanziamenti che hanno consentito l'acquisto degli aerei il cui diritto d'uso è stato ceduto dalla Sabena alla Air France nel corso degli esercizi d'imposta controversi. Tuttavia, esso ritiene che detta disposizione sia, in linea di principio, contraria all'art. 49 CE.
- ¹⁸ Ciò considerato, va osservato che, con le sue questioni pregiudiziali, da esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 49 CE debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa principale, che preveda la concessione di un credito d'imposta sui redditi da mutui accordati a talune società ai fini dell'acquisto di beni nuovi utilizzati nel territorio nazionale, a condizione che il diritto d'uso del bene non sia ceduto, dalla società che ha acquistato quest'ultimo grazie al mutuo che dà diritto al credito d'imposta o da qualunque altra società appartenente al medesimo gruppo, a terzi diversi dai membri di tale gruppo stabiliti in detto Stato membro.

- 19 Secondo una giurisprudenza costante, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione (v., segnatamente, sentenza 22 dicembre 2010, causa C-287/10, Tankreederei I, Racc. pag. I-14233, punto 14, e giurisprudenza ivi citata).
- 20 Orbene, il leasing e la locazione di aeromobili costituiscono prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 50 CE (v., per analogia, sentenze 21 marzo 2002, causa C-451/99, Cura Anlagen, Racc. pag. I-3193, punto 18, e Jobra, cit., punto 22), con la conseguenza che le disposizioni del Trattato CE in materia di libera prestazione dei servizi si applicano ad una situazione come quella oggetto della causa principale.
- 21 La libera prestazione dei servizi può essere invocata da un'impresa nei confronti dello Stato membro nel quale essa è stabilita quando i servizi sono forniti a destinatari stabiliti in un altro Stato membro e, più in generale, in tutti i casi in cui un prestatore offra servizi nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel quale è stabilito (v., in particolare, citata sentenza Tankreederei I, punto 16, e giurisprudenza ivi citata).
- 22 La Corte ha più volte dichiarato che costituiscono restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno allettante l'esercizio di tale libertà (v., segnatamente, citate sentenze Jobra, punto 19, e Tankreederei I, punto 15).
- 23 Nella fattispecie, si deve necessariamente constatare che una disposizione nazionale come quella di cui trattasi nella causa principale, che assoggetta i redditi derivanti da un mutuo che finanzia l'acquisto di un bene il cui diritto d'uso sia ceduto ad una società stabilita in un altro Stato membro ad un regime fiscale meno favorevole rispetto a quello riservato ad un mutuo che finanzia l'acquisto di un bene utilizzato da una società stabilita nel territorio nazionale, può scoraggiare le imprese che possono aver diritto a tale agevolazione fiscale, dal fornire servizi diretti a finanziare l'acquisto di beni il cui diritto d'uso è destinato ad essere ceduto ad operatori economici stabiliti

in altri Stati membri (v., in tal senso, citate sentenze Jobra, punto 24, e Tankreederei I, punto 17).

- ²⁴ Del pari, tenuto conto del possibile effetto dell'agevolazione fiscale sul costo del mutuo sostenuto dal mutuatario, circostanza, del resto, verificata nella fattispecie, come risulta dal punto 8 della presente sentenza, una siffatta disposizione può scoraggiare le imprese che intendono acquistare un bene tramite un mutuo dal fornire ad operatori economici stabiliti in altri Stati membri servizi che comportano la cessione del diritto d'uso di questo bene, quali i servizi di locazione.
- ²⁵ Inoltre, se il diritto d'uso, in forza di detta disposizione, non può essere ceduto a tali operatori economici non soltanto dall'impresa che acquista il bene con il mutuo che dà diritto all'agevolazione fiscale, bensì anche da tutte le società appartenenti al medesimo gruppo di quest'ultima, la suddetta disposizione può scoraggiare anche tali società dall'esercitare attività transfrontaliere che comportano la cessione di questo diritto d'uso.
- ²⁶ Ne consegue che una disposizione nazionale, come quella di cui trattasi nella causa principale, costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE.
- ²⁷ Detta restrizione può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. È inoltre necessario, in tal caso, che l'applicazione di tale restrizione sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguire tale obiettivo (sentenza Tankreederei I, supra, punto 19, e giurisprudenza ivi citata).

- 28 Tuttavia, nel caso di specie, nessuna giustificazione è stata invocata dal governo belga né è stata ipotizzata dal giudice del rinvio.
- 29 Di conseguenza, le questioni sottoposte vanno risolte dichiarando che l'art. 49 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa principale, che preveda la concessione di un credito d'imposta sui redditi da mutui accordati a talune società ai fini dell'acquisto di beni nuovi utilizzati nel territorio nazionale, a condizione che il diritto d'uso del bene non sia ceduto, dalla società che ha acquistato quest'ultimo grazie al mutuo che dà diritto al credito d'imposta o da qualunque altra società appartenente al medesimo gruppo, a terzi diversi dai membri di tale gruppo stabiliti in detto Stato membro.

Sulle spese

- 30 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

L'art. 49 CE deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una disposizione di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa principale, che preveda la concessione di un credito d'imposta sui redditi da mutui accordati a talune società ai fini dell'acquisto di beni nuovi utilizzati nel territorio nazionale, a condizione che il diritto d'uso del bene non sia ceduto, dalla società che ha

acquistato quest'ultimo grazie al mutuo che dà diritto al credito d'imposta o da qualunque altra società appartenente al medesimo gruppo, a terzi diversi dai membri di tale gruppo stabiliti in detto Stato membro.

Firme