

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

4 decembrie 2008*

În cauza C-330/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria), prin decizia din 3 iulie 2007, primită de Curte la 16 iulie 2007, în procedura

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

împotriva

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus și doamna P. Lindh, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 septembrie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de domnii Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

- pentru guvernul austriac, de doamna C. Pesendorfer și de domnul J. Bauer, în calitate de agenți;

- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii W. Mölls și R. Lyal, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 49 CE.

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (denumită în continuare „Jobra”), societate de drept austriac, pe de o parte, și Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs, pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a-i acorda acestei societăți o primă de creștere a investiției (denumită în continuare „primă de investiții”) pentru vehiculele grele pe care le cumpărase și le închiriasse în sistem de leasing societății Braunshofer GmbH (denumită în continuare „Braunshofer”), altă societate de drept austriac, pentru motivul că aceasta le utiliza în principal în alte state membre.

Cadrul juridic

- 3 Articolul 108e alineatele 1 și 2 din Legea din 1988 privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, BGBl. 400/1988), în versiunea publicată în BGBl. I 155/2002 (denumită în continuare „EstG din 1988”), prevede:

„1. Investițiile în bunuri economice care sunt eligibile pentru prime pot da dreptul la o primă de investiții de 10 %, cu condiția ca sumele utilizate pentru achiziționare sau

pentru fabricare să fie deductibile fiscal pe calea amortizării bunurilor supuse deprecierii (articolele 7 și 8).

2. Bunurile eligibile pentru prime sunt bunurile economice corporale neutilizate încă ce fac parte din capitalul fix amortizabil. Nu intră în categoria bunurilor economice eligibile pentru prime:

[...]

— bunurile economice care nu sunt utilizate într-un sediu permanent situat pe teritoriul național destinat realizării de venituri în sensul articolului 2 alineatul 3 punctele 1-3. Bunurile economice care, în urma unei cesiuni cu titlu oneros, sunt utilizate în principal în străinătate nu sunt considerate utilizate într-un sediu permanent situat pe teritoriul național.”

⁴ Articolul 24 alineatul 6 din Legea din 1988 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988), în versiunea publicată în BGBl. I 155/2002, prevede:

„Dispozițiile articolelor [...] 108e și 108f din EStG din 1988 se aplică, prin analogie, persoanelor juridice în sensul articolului 1, în măsura în care acestea nu sunt scutite de impozitul pe profit.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 5 Jobra este o societate de administrare a patrimoniului care are sediul în Austria, iar 100 % din capitalul acesteia este deținut de domnul Josef Braunshofer. Braunshofer este o societate de transporturi internaționale care are de asemenea sediul în Austria. Jobra deține 100 % din capitalul social al acestei din urmă societăți. În luna august 2003, Braunshofer a înființat o sucursală în Germania.
- 6 Jobra este proprietara unui parc de vehicule. Aceasta pune la dispoziția Braunshofer vehiculele sale grele prin intermediul unui contract de leasing, în scopul unei utilizări profesionale de către Braunshofer. Aceasta le utilizează în principal în alte state membre în cadrul exercitării activității sale de transport.
- 7 În declarația de venit pentru anul 2003, Jobra a solicitat, în temeiul articolului 108e din EStG din 1988, o primă de investiții în cuantum de 46 770 de euro pentru vehiculele grele pe care le cumpărase în perioada aprilie-septembrie 2002. În luna iunie 2004, contul său fiscal a fost creditat cu această sumă.
- 8 Totuși, în cadrul unui control efectuat la Jobra, administrația fiscală a constatat că nu erau îndeplinite condițiile de acordare a primei în discuție în acțiunea principală, întrucât vehiculele grele închiriate în regim de leasing societății Braunshofer erau utilizate de aceasta în principal în străinătate și, în consecință, nu puteau fi considerate bunuri economice utilizate într-un sediu permanent situat pe teritoriul național, în sensul reglementării în discuție în acțiunea principală. În consecință, societății Jobra nu i-a fost acordat avantajul fiscal menționat.

- 9 Acțiunea fiscală formulată de Jobra a fost respinsă de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, prin decizia din 2 noiembrie 2005. Prin Hotărârea din 20 aprilie 2006, Verwaltungsgerichtshof a anulat această decizie, în principal pentru încălcarea normelor de procedură. În plus, aceasta a exprimat îndoieli cu privire la compatibilitatea cu noțiunea de liberă prestare a serviciilor în sensul articolului 49 CE a împrejurării că „bunurile economice care, în temeiul unei cesiuni cu titlu oneros, sunt utilizate în principal în alte state membre [...] nu fac parte din categoria bunurilor economice eligibile pentru prime”.
- 10 Instanța de trimitere consideră că reglementarea în discuție în acțiunea principală prevede un tratament inegal întemeiat pe locul de executare a serviciilor și ridică problema conformității acestei reglementări cu articolele 43 CE și 49 CE.
- 11 În aceste condiții, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile privind libertatea de stabilire (articolul 43 CE și următoarele) și/sau libera prestare a serviciilor (articolul 49 CE și următoarele) se opun reglementărilor naționale în vigoare la 31 decembrie 2003, potrivit cărora acordarea unui avantaj fiscal (primă de creștere a investiției) unei întreprinderi pentru dobândirea unor bunuri economice corporale noi este supusă condiției conform căreia aceste bunuri economice vor fi utilizate exclusiv într-un sediu permanent situat pe teritoriul național, în timp ce acordarea acestui avantaj fiscal (prima [...] de investiții) este refuzată în cazul dobândirii unor bunuri economice corporale noi, utilizate într-un sediu permanent din străinătate, situat, prin urmare, inclusiv într-un alt loc din Uniunea Europeană?”

Cu privire la întrebarea preliminară*Observații introductive*

- 12 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 43 CE și următoarele, precum și articolul 49 CE și următoarele trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care subordonează acordarea unei prime de investiții, destinate întreprinderilor care dobândesc bunuri corporale, condiției ca bunurile pentru care se solicită această primă să fie utilizate exclusiv într-un sediu permanent situat în acest stat, precizând în același timp că bunurile, puse la dispoziție cu titlu oneros, care sunt utilizate în principal în alte state membre, nu sunt considerate utilizate într-un astfel de sediu.
- 13 Cu privire la cadrul juridic național în care se încadrează cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, guvernul austriac susține că utilizarea pe teritoriul altor state membre a bunurilor pentru care se solicită prima de investiții nu aduce atingere acordării acesteia. Reglementarea în discuție în acțiunea principală ar subordona acordarea acestui avantaj fiscal condiției ca bunurile menționate să fie alocate unui sediu permanent situat pe teritoriul austriac. Potrivit jurisprudenței naționale, ar trebui stabilit dacă aceste bunuri au fost utilizate de la un astfel de sediu pe o durată cel puțin egală cu jumătatea duratei lor de utilizare.
- 14 Cu privire la situația de fapt, guvernul austriac subliniază că, în luna august 2003, Braunshofer a creat o sucursală în Germania. În consecință, în împrejurările din acțiunea principală, s-ar ridica întrebarea dacă un contribuabil care utilizează un bun economic în principal pornind de la un sediu permanent rezident și un contribuabil

care utilizează un astfel de bun pornind de la un sediu permanent nerezident se află într-o situație comparabilă în raport cu acordarea primei de investiții.

- 15 Instanța de trimitere amintește că în acțiunea principală trebuie să aplice dispozițiile EStG din 1988 privind eligibilitatea pentru prima de investiții a bunurilor economice, puse la dispoziție cu titlu oneros, care sunt utilizate în principal în alte state membre. Aceasta exprimă îndoieli cu privire la compatibilitatea acestor dispoziții cu articolele 43 CE și 49 CE, în măsura în care ar exista o inegalitate de tratament întemeiată pe locul de executare a serviciilor.
- 16 Deși rezultă din decizia de trimitere că Braunshofer a înființat o sucursală în Germania, descrierea situației de fapt cuprinse în această decizie nu evidențiază că s-ar fi refuzat acordarea primei în discuție în acțiunea principală societății Jobra în temeiul unor considerente privind existența unui astfel de sediu într-un alt stat membru.
- 17 În acest context, trebuie amintit că, în cadrul unei trimiteri preliminare, Curții nu îi revine competența de a se pronunța nici cu privire la interpretarea dispozițiilor naționale, nici cu privire la definirea situației de fapt. Într-adevăr, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între instanțele comunitare și cele naționale, contextul de fapt și normativ, astfel cum este definit în decizia de trimitere, în care se încadrează întrebările preliminare (a se vedea în special Hotărârea din 25 octombrie 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Rec., p. I-8089, punctul 10, Hotărârea din 2 iunie 2005, *Dörr și Únal*, C-136/03, Rec., p. I-4759, punctul 46, și Hotărârea din 14 februarie 2008, *Dynamic Medien*, C-244/06, Rep., p. I-505, punctul 19).

- 18 Pe de altă parte, chiar dacă interpretarea reglementării în discuție în acțiunea principală susținută de guvernul austriac ar fi exactă, se observă că întrebarea adresată de instanța de trimitere își păstrează întreaga relevanță. Într-adevăr, presupunând chiar că s-ar refuza acordarea avantajului primei de investiții în ipoteza în care bunurile puse la dispoziție cu titlu oneros, pentru care se solicită acest avantaj, sunt utilizate pornind de la un sediu permanent nerezident pe o durată care depășește jumătatea duratei lor de utilizare, această unică împrejurare nu ar fi de natură să elimine îndoielile exprimate de această instanță cu privire la compatibilitatea reglementării menționate cu libertățile fundamentale.

Cu privire la existența unei restricții privind libertățile fundamentale

- 19 În mod repetat, Curtea a stabilit că restricțiile privind libertatea de stabilire, precum și libera prestare a serviciilor la care se referă articolul 43 CE și, respectiv, articolul 49 CE constau în măsuri care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestor libertăți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 ianuarie 2002, Comisia/Italia, C-439/99, Rec., p. I-305, punctul 22, Hotărârea din 30 martie 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Rec., p. I-2941, punctul 31, și Hotărârea din 13 martie 2008, Comisia/Spania, C-248/06, punctul 21).
- 20 Guvernele german și austriac consideră că reglementarea în discuție în acțiunea principală trebuie analizată în raport cu dispozițiile articolelor 43 CE și următoarele care reglementează libertatea de stabilire. În opinia acestor guverne, reglementarea menționată constituie o punere în aplicare a principiului teritorialității. Un contribuabil care utilizează un bun economic pornind de la un sediu permanent rezident nu s-ar afla, din punct de vedere fiscal, într-o situație comparabilă cu situația unui contribuabil care utilizează un astfel de bun pornind de la un sediu permanent nerezident. Întrucât situațiile nu sunt comparabile, reglementarea menționată nu ar constitui o restricție privind libertățile fundamentale.

- 21 Comisia consideră că dispozițiile care reglementează libera prestare a serviciilor în sensul articolului 49 CE sunt aplicabile. În temeiul dispozițiilor naționale privind punerea la dispoziție cu titlu oneros a bunurilor economice, s-ar fi refuzat acordarea primei de investiții societății Jobra. În plus, domeniul de aplicare al reglementării în discuție în acțiunea principală nu s-ar limita la situații din cadrul grupului. În opinia Comisiei, refuzarea acordării avantajului primei de investiții către locatori, în ipoteza în care locatarii acestora utilizează bunurile puse la dispoziția lor cu titlu oneros în alte state membre, este de natură să împiedice exercitarea acestei libertăți.
- 22 În speță, Jobra închiriază în sistem de leasing vehicule grele societății Braunshofer. Închirierea de vehicule constituie o prestare de servicii în sensul articolului 50 CE (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec., p. I-3193, punctul 18). Braunshofer utilizează aceste vehicule în cadrul exercitării activității sale de transport.
- 23 Conform deciziei de trimitere, s-a refuzat acordarea primei de investiții societății Jobra în temeiul reglementării în discuție în acțiunea principală, întrucât vehiculele grele pe care aceasta le închiriasse în sistem de leasing societății Braunshofer erau utilizate de aceasta din urmă în principal în alte state membre.
- 24 Trebuie constatat că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală, ce supune investițiile referitoare la bunuri, puse la dispoziție cu titlu oneros, care sunt utilizate în alte state membre, unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat investițiilor referitoare la astfel de bunuri utilizate pe teritoriul național, poate să descurajeze întreprinderile ce pot solicita acest avantaj fiscal de a furniza servicii de închiriere agenților economici care exercită activități în alte state membre.

- 25 Pe de altă parte, într-o situație în care o întreprindere pune la dispoziție cu titlu oneros bunuri unei alte întreprinderi, întrucât aceste două întreprinderi sunt strâns legate pe plan economic, reglementarea națională în discuție poate descuraja întreprinderea locatară să exercite activități transfrontaliere.
- 26 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie constatat că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală constituie, în principiu, o restricție privind libera prestare a serviciilor în sensul articolului 49 CE. În consecință, trebuie analizat dacă o astfel de restricție poate fi justificată în mod obiectiv.

Cu privire la eventuala justificare a reglementării în discuție în acțiunea principală

- 27 Din jurisprudența Curții rezultă că o restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul CE și dacă se justifică prin motive imperative de interes general, cu condiția ca, într-un astfel de caz, aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 5 iunie 1997, SETTG, C-398/95, Rec., p. I-3091, punctul 21, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rep., p. I-11767, punctul 101).
- 28 Guvernele austriac și german susțin că reglementarea în discuție în acțiunea principală corespunde repartizării competențelor de impozitare între statele membre. Subordonarea acordării primei de investiții condiției ca bunurile pentru care aceasta este solicitată să fie alocate unui sediu permanent rezident are drept scop să asigure o legătură între, pe de o parte, plata acestui avantaj fiscal și, pe de altă parte, impozitarea profitului realizat datorită utilizării unor astfel de bunuri.

- 29 Guvernul austriac invocă și necesitatea de a combate practicile abuzive. Reglementarea în discuție în acțiunea principală ar viza prevenirea aranjamentelor pur artificiale în caz de transferuri cu titlu oneros. În lipsa acestei dispoziții, un bun alocat locatarului ar putea fi eligibil pentru prima de investiții, independent de locul în care locatarul plasează acest bun. Or, ar exista temerea ca locatarul să transmită această primă, în tot sau în parte, locatarului care, la rândul său, ar utiliza bunul în discuție pentru a realiza profit în alte state membre. Astfel, ar fi posibil să se eludeze limitarea la teritoriul național a acestui avantaj.
- 30 Acest guvern precizează că, în lipsa reglementării în discuție în acțiunea principală, ar fi posibil să se solicite, prin stabilirea unei societăți de leasing la nivel de grup în Austria, acordarea avantajului primei de investiții pentru totalitatea achizițiilor grupului respectiv, indiferent de locul de utilizare a acestor bunuri.
- 31 În opinia Comisiei, reglementarea în discuție în acțiunea principală nu poate fi justificată nici de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal sau de a păstra eficacitatea controalelor fiscale, nici de obiective de natură strict economică.
- 32 În ceea ce privește prima justificare invocată de guvernele austriac și german, este adevărat că, în jurisprudența sa, Curtea a recunoscut că, în legătură cu alte justificări, repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre putea fi considerată că reprezintă o cerință legitimă (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctele 45, 46 și 51, Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 41, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 51, și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 42). Totuși, această jurisprudență nu este aplicabilă în împrejurări precum cele din acțiunea principală.

- 33 În această privință este suficient să se amintească, fără a fi necesară efectuarea unei analize de ansamblu a condițiilor de aplicare a jurisprudenței menționate mai sus, că, în speță, veniturile locative obținute din punerea la dispoziție de bunuri corporale cu privire la care Jobra solicită prima de investiții sunt impozabile în Austria. În consecință, nu se poate susține că, în lipsa reglementării în discuție în acțiunea principală, dreptul Republicii Austria de a-și exercita competența fiscală cu privire la activitățile realizate pe teritoriul său ar fi compromis (a se vedea și Hotărârile citate anterior, Marks & Spencer, punctul 46, și Rewe Zentralfinanz, punctul 42).
- 34 În măsura în care argumentele persoanelor interesate care au prezentat observații Curții se referă, în mod mai amplu, la necesitatea garantării coerenței regimului fiscal național, trebuie arătat că, din punctul de vedere al regimului fiscal, nu există o legătură directă între, pe de o parte, prima de investiții acordată locatorului pentru bunurile corporale pe care le-a dobândit și, pe de altă parte, impozitarea ulterioară, aflată în sarcina locatarului, a veniturilor realizate datorită utilizării acestor bunuri puse la dispoziția sa cu titlu oneros (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctele 20 și 21).
- 35 Cu privire la justificarea întemeiată pe necesitatea de a preveni practicile abuzive, trebuie constatat că o măsură națională care restrânge libera prestare a serviciilor poate fi justificată atunci când vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror unic scop constă în obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 51 și 55, și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 74).
- 36 În cauză, nu se poate susține că împrejurarea că o întreprindere care poate solicita prima de investiții pune la dispoziție cu titlu oneros bunuri unei întreprinderi care le utilizează în principal în alte state membre constituie în sine un abuz.

- 37 Nicio astfel de punere la dispoziție nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale privind existența unei practici abuzive și să justifice o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citată anterior, punctul 73, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, *Lammers & Van Cleef*, C-105/07, Rep., p. I-173, punctul 27).
- 38 În acest context, trebuie subliniat că reglementarea în discuție în acțiunea principală afectează orice locator ce poate solicita prima de investiții, care pune la dispoziție cu titlu oneros bunuri întreprinderilor care exercită activități transfrontaliere, și aceasta în pofida lipsei de elemente obiective ce pot demonstra existența unui astfel de aranjament. În plus, nu rezultă că această reglementare permite locatorilor să dovedească lipsa oricărei practici abuzive.
- 39 În consecință, trebuie constatat că reglementarea în discuție în acțiunea principală nu permite să se limiteze refuzul acordării primei de investiții doar la aranjamentele pur artificiale. Pe de altă parte, nu s-a susținut în fața Curții că, în împrejurările din acțiunea principală, ar exista un astfel de montaj.
- 40 Din perspectiva considerațiilor de mai sus, trebuie să se constate că această reglementare nu poate fi justificată de motive imperative de interes general.
- 41 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată în sensul că articolul 49 CE se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia se refuză acordarea avantajului unei prime de investiții întreprinderilor care dobândesc bunuri corporale, pentru singurul motiv că bunurile pentru care se solicită această primă și care sunt puse la dispoziție cu titlu oneros sunt utilizate în principal în alte state membre.

42 Întrucât dispozițiile tratatului referitoare la libera prestare a serviciilor se opun astfel unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală, nu este necesar să se analizeze ipoteza potrivit căreia dispozițiile tratatului privind libertatea de stabilire ar putea de asemenea să se opună acestei reglementări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 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 49 CE se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia se refuză acordarea avantajului unei prime de investiții întreprinderilor care dobândesc bunuri corporale, pentru singurul motiv că bunurile pentru care se solicită această primă și care sunt puse la dispoziție cu titlu oneros sunt utilizate în principal în alte state membre.

Semnături