

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 decembrie 2010*

În cauza C-287/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal administrativ (Luxemburg), prin decizia din 8 iunie 2010, primită de Curte la 10 iunie 2010, în procedura

Tankreederei I SA

împotriva

Directeur de l'administration des contributions directes,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnii D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Tankreederei I SA, de F. Collot, avocat;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și B. Cabouat, în calitate de agenți;

— 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,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 TFUE și 63 TFUE.

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Tankreederei I SA (denumită în continuare „Tankreederei”), societate de drept luxemburghez, pe de o parte, și directeur de l’administration luxembourgeoise des contributions directes (directorul administrației luxemburgheze a contribuțiilor directe), pe de altă parte, ca urmare a refuzului acestei administrații de a acorda societății menționate beneficiul reducerii de impozit pentru investiții.

Dreptul național

- 3 Articolul 152 bis alineatul 1 din Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venituri (*Mémorial A 1967*, p. 1228), astfel cum a fost modificată prin Legea din 19 decembrie 1986 (*Mémorial A 1986*, p. 2330, denumită în continuare „LIR”), prevede:

„Contribuabilii obțin, la cerere, reducerea impozitului pe venit menționată în continuare pentru investițiile vizate la alineatele 2 și 7 următoare, pe care le fac în întreprinderile lor, în sensul articolului 14. Investițiile trebuie să fie efectuate într-un sediu

situat în Marele Ducat și destinat să rămână acolo în mod permanent; în plus, acestea trebuie să fie utilizate fizic pe teritoriul luxemburghez.”

Situația de fapt din acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 4 Tankreederei, care are sediul social în Luxemburg, exploatează, din acest stat membru, două nave destinate navigației fluviale în cadrul activității sale constând în aprovizionarea navelor maritime cu hidrocarburi utilizate pentru propulsia navei (buncheraj sau „bunkering”) în porturile Antwerpen (Belgia) și Amsterdam (Țările de Jos).
- 5 Aceasta a solicitat să beneficieze, pentru exercițiile financiare 2000 și 2003, de reducerea de impozit pentru investiții, în temeiul articolului 152 bis din LIR, cererea fiind respinsă la 11 mai 2005 de către administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg, pentru motivul că navele în discuție erau utilizate în străinătate.
- 6 La 28 iunie 2005, Tankreederei a depus la directorul administrației menționate o plângere care a fost respinsă printr-o decizie din 29 ianuarie 2009, adoptată de acesta din urmă (denumită în continuare „decizia din 29 ianuarie 2009”).
- 7 La 23 aprilie 2009, Tankreederei a introdus la instanța de trimitere o acțiune împotriva deciziei din 29 ianuarie 2009. În susținerea acestei acțiuni, aceasta a subliniat că articolul 152 bis din LIR este incompatibil cu articolul 56 TFUE. Subliniind, pe de o parte, că nu deține un sediu permanent decât în Luxemburg și că trebuie să fie considerată o întreprindere în sensul articolului 14 din LIR și, pe de altă parte, că navele figurează în activul bilanțului său în acest stat membru și sunt utilizate în cadrul unei activități impozabile în mod exclusiv pe teritoriul acestuia, Tankreederei susține

că decizia din 29 ianuarie 2009 îi acordă un tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel de care beneficiază societățile care desfășoară aceeași activitate pe teritoriul statului membru în cauză. Societatea menționată subliniază că tratamentul care i-a fost aplicat constituie, în consecință, o restricție nejustificată privind libera prestare a serviciilor. Tankreederei adaugă că, deși navele sale sunt adecvate pentru navigația pe Moselle pe teritoriul luxemburghez, Serviciul de navigație internă maritimă din cadrul Ministerului Transporturilor a respins cererea sa de înregistrare a navelor menționate în portul luxemburghez Merttert, fapt ce a determinat-o să le înregistreze în portul Antwerpen.

- 8 Pornind de la constatarea că Tankreederei este stabilită și impozabilă în Luxemburg și că decizia din 29 ianuarie 2009 a fost întemeiată pe nerespectarea condiției, prevăzută la articolul 152 bis din LIR, privind utilizarea fizică a investiției pe teritoriul luxemburghez, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) arată că, în mod contrar poziției susținute în fața acestuia de către guvernul luxemburghez, dreptul Uniunii nu se opune numai reglementărilor naționale care constituie o discriminare pe motiv de naționalitate, ci poate totodată să se opună unei reglementări naționale care are ca efect descurajarea unui resortisant național să presteze servicii sau să investească în alt stat membru.

- 9 Având îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 152 bis din LIR cu dreptul Uniunii, tribunal administrativ a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele [56] TFUE și [63] TFUE se opun dispozițiilor articolului 152 bis alineatul 1 din [LIR] în măsura în care acestea acordă contribuabililor luxemburghezi beneficiul reducerii de impozit pentru investiții, cu condiția ca aceste investiții [să fie] efectuate

într-un sediu situat în Marele Ducat al Luxemburgului și destinat să rămână acolo în mod permanent și, în plus, [să fie] [...] utilizate fizic pe teritoriul luxemburghez?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 10 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56 TFUE și 63 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții aparținând unui stat membru care condiționează acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții de efectuarea investiției în discuție într-un sediu situat pe teritoriul național și destinat să rămână acolo în mod permanent și de utilizarea fizică pe acest teritoriu.
- 11 Rezultă din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și din dosarul transmis Curții că întrebarea instanței de trimitere privește, mai precis, conformitatea cu articolele 56 TFUE și 63 TFUE a condiției, astfel cum este prevăzută la articolul 152 bis din LIR, care condiționează acordarea avantajului fiscal în discuție în acțiunea principală de utilizarea fizică a investițiilor în cauză pe teritoriul național.
- 12 În această privință, trebuie să se sublinieze, astfel cum au arătat și Tankreederei și Comisia Europeană, că prestațiile furnizate în schimbul unei remunerații de către această societate stabilită în mod exclusiv în Luxemburg, în cadrul activităților sale de alimentare cu carburant desfășurate în porturile Antwerpen și Amsterdam prin intermediul a două nave pentru care aceasta a solicitat o reducere de impozit pentru investiții, constituie servicii în sensul articolului 57 TFUE.

- 13 Rezultă că dispozițiile Tratatului FUE privind libera prestare a serviciilor se aplică unei situații precum cea din acțiunea principală.
- 14 În această privință, deși fiscalitatea directă este, în mod cert, de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 28 octombrie 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 23).
- 15 Curtea a statuat în repetate rânduri că articolul 56 CE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 11 iunie 2009, *X și Passenheim-van Schoot*, C-155/08 și C-157/08, Rep., p. I-5093, punctul 32). 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 din 4 decembrie 2008, *Jobra*, C-330/07, Rep., p. I-9099, punctul 19).
- 16 Pe de altă parte, 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 într-un alt stat membru și, în general, în toate cazurile în care un prestator de servicii oferă servicii pe teritoriul unui stat membru altul decât cel în care este stabilit (a se vedea în special Hotărârea din 11 ianuarie 2007, *ITC*, C-208/05, Rep., p. I-181, punctul 56).
- 17 În speță, trebuie constatat că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală, care supune investițiile utilizate pe teritoriul altui stat membru, în care întreprinderea în cauză nu este stabilită, unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat investițiilor utilizate pe teritoriul național, poate, dacă nu să descurajeze întreprinderile naționale să presteze servicii care necesită utilizarea bunurilor

de capital situate în acest ultim stat membru, cel puțin să facă această prestare de servicii transfrontaliere mai puțin atractivă sau mai dificilă decât furnizarea de servicii pe teritoriul național, prin intermediul bunurilor de capital situate pe teritoriul menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 24).

- 18 Rezultă că o astfel de dispoziție națională constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 56 TFUE.
- 19 Restricția menționată nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 46, și Hotărârea din 15 aprilie 2010, CIBA, C-96/08, Rep., p. I-2911, punctul 45).
- 20 Or, nicio posibilă justificare nu a fost invocată de guvernul luxemburghez și nici nu a fost avută în vedere de instanța de trimitere.
- 21 În orice caz, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, restricția constatată nu poate fi justificată de cerința, considerată legitimă de Curte, a unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctele 45, 46 și 51).

- 22 Astfel, este suficient, în această privință, să se arate, precum au susținut Tankreederei și Comisia, că, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, activitățile Tankreederei referitoare la serviciile de alimentare cu carburant prestate în porturile Antwerpen și Amsterdam prin intermediul navelor pentru care este solicitată reducerea de impozit pentru investiții sunt impozabile exclusiv în Luxemburg. În consecință, dreptul Marelui Ducat al Luxemburgului de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile menționate nu ar fi compromis în niciun fel în situația în care condiția vizată la punctul 11 din prezenta hotărâre nu ar fi existat (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctele 32 și 33).
- 23 Restricția în discuție nu poate fi justificată nici de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal, considerată de Curte un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28, și Hotărârea Comisia/Belgia, C-300/90, Rec., p. I-305, punctul 21).
- 24 Astfel, pentru ca o asemenea justificare să poată fi admisă, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în special Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 62 și jurisprudența citată).
- 25 Or, astfel cum subliniază Comisia, nu rezultă în niciun caz din dosarul transmis Curții că ar exista o legătură directă, din perspectiva regimului fiscal luxemburghez, între, pe de o parte, acordarea în favoarea unei întreprinderi care prestează servicii precum cele din acțiunea principală a unei reduceri de impozit pentru bunurile de capital utilizate în scop de investiții și, pe de altă parte, finanțarea acestui avantaj fiscal din impozitul perceput cu privire la veniturile realizate de către destinatarii serviciilor prestate datorită acestor bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 34 și jurisprudența citată).

- 26 Prin urmare, este lipsit de relevanță dacă, în scopul acordării reducerii fiscale în discuție în acțiunea principală, destinarii acestor servicii stabiliți în Luxemburg sunt supuși la plata impozitului în acest stat membru și dacă cei care sunt stabiliți în alt stat membru nu sunt supuși la plata impozitului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 40).
- 27 În ceea ce privește necesitatea de a preveni o reducere a veniturilor fiscale naționale – reducere pe care ar determina-o, în acțiunea principală, acordarea avantajului în cauză în favoarea Tankreederei –, această necesitate nu figurează printre motivele imperative de interes general susceptibile să justifice o restrângere a unei libertăți instituite prin Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 56, și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Per-sche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 46).
- 28 Cu privire la necesitatea de a preveni practicile abuzive, rezultă, desigur, dintr-o jurisprudență constantă că o restricție privind 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 special Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 29 Cu toate acestea, dispoziția națională în discuție în acțiunea principală afectează orice întreprindere care folosește bunuri de capital pe teritoriul altui stat membru decât Marele Ducat al Luxemburgului, și aceasta în pofida lipsei de elemente obiective ce pot demonstra existența unui astfel de aranjament, precum în acțiunea principală (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctele 36-38).
- 30 În sfârșit, în ceea ce privește considerațiile guvernului francez referitoare la posibilitatea statelor membre de a supune acordarea unui avantaj fiscal, care urmărește să răspundă nevoilor specifice ale întregii populații sau ale unei părți din aceasta,

cerinței existenței unui anumit nivel al legăturii între beneficiarul avantajului și societatea statului membru în cauză, trebuie să se arate că, desigur, alegerea intereselor colectivității pe care un stat membru intenționează să le promoveze prin acordarea avantajelor fiscale este de competența acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 39).

- 31 În plus, referitor la cerința privind existența unei anumite legături între beneficiarul unei prestații și societatea statului membru în cauză, Curtea s-a pronunțat deja cu privire la prestații care nu sunt reglementate de dreptul Uniunii, în sensul că statele membre se bucură de o marjă de apreciere largă în ceea ce privește stabilirea criteriilor de evaluare a unei astfel de legături (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gottwald, C-103/08, Rep., p. I-9117, punctele 32 și 34).
- 32 Cu toate acestea, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care o dispoziție națională refuză în mod sistematic acordarea unui avantaj fiscal atunci când investiția nu este utilizată pe teritoriul național, în pofida faptului că investiția în discuție nu are legătură cu niciun obiectiv social, un astfel de refuz nu poate fi justificat de asemenea considerente.
- 33 Rezultă din analiza de mai sus că o dispoziție națională precum cea în discuție în acțiunea principală nu poate fi justificată de motive imperative de interes general.
- 34 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții aparținând unui stat membru în temeiul căreia se refuză acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții în cazul unei întreprinderi care este stabilită numai în acel stat membru pentru simplul motiv

că bunurile de capital, pentru care se solicită această reducere, sunt utilizate fizic pe teritoriul unui alt stat membru.

- ³⁵ În aceste împrejurări, nu este necesar să se analizeze dacă dispozițiile Tratatului FUE privind libera circulație a capitalurilor ar putea de asemenea să se opună acestei reglementări naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 42).

Cu privire la cheltuielile de judecată

- ³⁶ 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 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții aparținând unui stat membru în temeiul căreia se refuză acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții în cazul unei întreprinderi care este stabilită numai în acel stat membru pentru simplul motiv că bunurile de capital, pentru care se solicită această reducere, sunt utilizate fizic pe teritoriul unui alt stat membru.

Semnături