Downloaded via the EU tax law app / web

Affaire C-9/11

Waypoint Aviation SA

contre

État belge - SPF Finances

(demande de décision préjudicielle, introduite par la Cour d'appel de Bruxelles)

«Libre prestation des services — Législation fiscale — Crédit d'impôt sur les revenus de prêts accordés pour l'acquisition de biens utilisés sur le territoire national — Exclusion des biens dont le droit d'usage est cédé à un tiers établi dans un autre État membre»

Sommaire de l'arrêt

Libre prestation des services — Restrictions — Législation fiscale — Réglementation nationale octroyant un crédit d'impôt sur les revenus de prêts accordés à certaines sociétés pour l'acquisition de biens neufs utilisés sur le territoire national

(Art. 49 CE)

L'article 49 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition d'un État membre qui prévoit l'octroi d'un crédit d'impôt sur les revenus de prêts accordés à certaines sociétés pour l'acquisition de biens neufs utilisés sur le territoire national à la condition que le droit d'usage du bien ne soit pas cédé, par la société qui a acquis ce dernier grâce au prêt donnant droit au crédit d'impôt ou par toute autre société faisant partie du même groupe, à des tiers autres que les membres de ce groupe établis dans cet État membre.

En effet, une telle disposition est susceptible de décourager les entreprises pouvant prétendre à cet avantage fiscal de fournir des services destinés à financer l'acquisition de biens dont le droit d'usage est voué à être cédé à des opérateurs économiques établis dans d'autres États membres. De même, compte tenu de la répercussion possible de l'avantage fiscal sur le coût du prêt supporté par l'emprunteur, une telle disposition est susceptible de décourager les entreprises souhaitant acquérir un bien au moyen d'un prêt de fournir à des opérateurs économiques établis dans d'autres États membres des services entraînant la cession du droit d'usage de ce bien, tels que des services de location. En outre, si le droit d'usage ne peut être cédé à de tels opérateurs économiques non seulement par l'entreprise qui acquiert le bien au moyen du prêt donnant droit à l'avantage fiscal, mais aussi par toutes les sociétés appartenant au même groupe que celle-ci, ladite disposition est susceptible de décourager également ces sociétés d'exercer des activités transfrontalières entraînant la cession de ce droit d'usage.

(cf. points 23-25, 29 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

13 octobre 2011 (*)

«Libre prestation des services – Législation fiscale – Crédit d'impôt sur les revenus de prêts accordés pour l'acquisition de biens utilisés sur le territoire national – Exclusion des biens dont le droit d'usage est cédé à un tiers établi dans un autre État membre»

Dans l'affaire C?9/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la cour d'appel de Bruxelles (Belgique), par décision du 25 novembre 2010, parvenue à la Cour le 7 janvier 2011, dans la procédure

Waypoint Aviation SA

contre

État belge – SPF Finances,

LA COUR (huitième chambre),

composée de Mme A. Prechal, président de chambre, faisant fonction de président de la huitième chambre, MM. K. Schiemann et E. Jaraši?nas (rapporteur), juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

– pour Waypoint Aviation SA, par Mes A. Huyghe et B. Philippart de Foy, avocats,

– pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et J.-P. Keppenne, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 10 CE et 49 CE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Waypoint Aviation SA (ci-après «Waypoint Aviation») à l'État belge – SPF Finances (Service public fédéral Finances) au sujet d'un refus d'octroi du crédit d'impôt, appelé «précompte mobilier fictif», pour les exercices d'imposition 1995 et 1996.

Le cadre juridique national

3 Le code des impôts sur les revenus prévoit que l'impôt sur les intérêts des créances et des prêts est perçu à la source sous la forme d'un précompte, appelé «précompte mobilier».

4 L’arrêté royal n° 187, du 30 décembre 1982, relatif à la création de centres de coordination (*Moniteur belge* du 13 janvier 1983, p. 502, ci-après l’«arrêté royal n° 187»), a institué un régime fiscal spécifique pour les sociétés répondant à certains critères, appelées «centres de coordination».

5 L’article 29 de la loi du 11 avril 1983 portant des dispositions fiscales et budgétaires (*Moniteur belge* du 16 avril 1983), telle que modifiée par la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales *(Moniteur belge* du 20 août 1986, ci-après la «loi du 11 avril 1983»), dispose:

«Les exonérations suivantes sont applicables pour chaque période imposable au titre de laquelle des entreprises bénéficient des avantages prévus [...] à l’article 5 de l’arrêté royal n° 187 [...]:

[...]

2° a) [...]

b) pour la détermination de leur montant net imposable dans le chef des bénéficiaires [...] les revenus de créances ou prêts sont majorés d’un précompte mobilier fictif égal à 25/75 du montant net encaissé ou recueilli et, pour l’application des articles 18, 97 et 211 du code des impôts sur les revenus, ce précompte mobilier fictif est assimilé au précompte mobilier réel visé à l’article 174 du même code;

[...]

d) pour ce qui concerne les revenus de créances ou prêts, l’octroi d’un précompte mobilier fictif n’est applicable que dans la mesure où les capitaux empruntés sont affectés par ces entreprises ou centres ou par des membres du groupe dont le centre fait partie, soit à l’acquisition à l’état neuf ou à la constitution à l’état neuf d’immobilisations corporelles qu’ils utilisent en Belgique pour l’exercice de leur activité professionnelle et dont le droit d’usage n’est pas concédé, en vertu d’une convention quelconque, à des tiers autres que les membres belges du groupe [...]»

6 Cette disposition permet aux entreprises qui accordent un prêt à un centre de coordination d’ajouter aux intérêts qu’elles perçoivent un précompte mobilier fictif qui est ensuite imputé sur l’impôt qu’elles doivent. Elle octroie donc à ces entreprises un avantage fiscal, sous la forme d’un crédit d’impôt, permettant de ce fait au centre de coordination d’obtenir un financement à moindre coût.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

7 Waypoint Aviation, société de droit belge, a pour objet toutes les opérations se rattachant directement ou indirectement à l’acquisition, à la location ou au financement d’aéronefs destinés au transport aérien rémunéré de passagers et de marchandises.

8 Dans le courant des années 90, Waypoint Aviation a acquis, par un contrat de leasing financier consenti par Lizad, un groupement européen d’intérêt économique (GEIE) de droit français, deux avions de marque Airbus. Ces derniers ont ensuite été acquis par le centre de coordination du groupe Sabena, Sabena Interservices Center SA (ci-après le «centre de coordination»), au moyen d’un second contrat de leasing financier conclu avec Waypoint Aviation, prévoyant que celle-ci rétrocède au centre de coordination l’intégralité du précompte mobilier fictif.

9 Par un troisième contrat de leasing financier, ces deux avions ont été acquis par Atrix SA, société faisant partie du groupe Sabena, pour être donnés en location à Sabena. Cette dernière les a sous-loués pendant trois ans à Air France dans le cadre d'un accord de coopération.

10 Sur le fondement de l'article 29, 2°, sous b), de la loi du 11 avril 1983, Waypoint Aviation a sollicité, pour les exercices d'imposition 1995 et 1996, l'octroi du précompte mobilier fictif, pour des montants, respectivement, de 201 229 077 BEF et de 82 854 305 BEF, sur les intérêts compris dans les redevances payées par le centre de coordination en vertu du contrat de leasing conclu entre eux.

11 Le 12 mars 1997, l'administration fiscale a adressé à Waypoint Aviation un avis de rectification, refusant l'application du précompte mobilier fictif. La réclamation introduite le 29 avril 1998 par Waypoint Aviation contre l'impôt établi sur la base de cette rectification a été rejetée par une décision du directeur régional des contributions du 8 juillet 2003, au motif que les deux aéronefs étaient utilisés par Air France, société établie en France.

12 Waypoint Aviation a saisi le tribunal de première instance de Bruxelles qui l'a déboutée de ses demandes par un jugement du 11 mai 2005. Elle a alors interjeté appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi, en faisant notamment valoir que l'article 29, 2°, sous d), de la loi du 11 avril 1983 créait une restriction à la libre prestation des services ainsi qu'une entrave à la liberté d'établissement.

13 Dans sa décision, en procédant à une interprétation téléologique de cet article, la juridiction de renvoi considère que celui-ci interdit la concession à un tiers autre qu'un membre belge du groupe concerné du droit d'usage du bien acquis au moyen du financement donnant droit au précompte mobilier fictif, quel que soit l'auteur de cette concession.

14 Cette juridiction indique que le précompte mobilier fictif est un avantage qui a une influence directe, pour une société belge souhaitant investir, sur le coût du financement, puisqu'il a pour effet, lorsqu'il est accordé, de réduire la charge du financement, au bénéfice du bailleur de fonds.

15 Ladite juridiction constate que l'article 29, 2°, sous d), de la loi du 11 avril 1983 a pour effet que le précompte mobilier fictif est accordé lorsque la fourniture d'une prestation de services de location d'avion est réalisée en faveur d'une société belge, alors qu'il est refusé lorsque le preneur de cette même prestation de services de location est établi dans un État membre autre que la Belgique. Elle en conclut que ledit article est en principe contraire à l'article 49 CE, en ce qu'il décourage une entreprise belge de fournir un service de location au bénéfice d'une société établie dans un autre État membre en rendant cette prestation de services plus onéreuse pour le groupe dont cette société belge fait partie, le précompte mobilier fictif n'étant pas accordé dans ce cas à la société bailleresse de fonds. Elle se réfère à l'arrêt du 4 décembre 2008, Jobra (C?330/07, Rec. p. I?9099).

16 C'est dans ces conditions que la cour d'appel de Bruxelles a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 49 [...] CE s'oppose-t-il à l'application d'une disposition nationale telle que l'article 29, 2°, [sous] d), de la loi du 11 avril 1983, dans la mesure où [...], d'une part, cette disposition permet l'octroi d'un crédit d'impôt, le précompte mobilier fictif, aux bénéficiaires de revenus de créances ou de prêts accordés à un centre de coordination, au sens de l'arrêté royal n° 187 [...], lorsque la société qui utilise les fonds empruntés par ou via le centre de coordination pour acquérir un bien corporel qu'elle utilise en Belgique pour l'exercice de son activité professionnelle, en confère le droit d'usage à une société qui fait partie du même groupe de sociétés et qui est

résidente de la Belgique, alors que d'autre part, cette disposition ne permet pas l'octroi d'un crédit d'impôt, lorsque la même société confère un droit d'usage sur le même bien corporel à une société qui fait également partie du même groupe de sociétés, mais qui est résidente d'un autre État membre que la Belgique?

2) L'article 10 [...] CE, lu conjointement avec l'article 49 [...] CE, doit-il être entendu comme interdisant une interprétation d'une disposition telle que l'article 29, 2°, [sous] d), de la loi du 11 avril 1983, qui soumettrait l'octroi d'un crédit d'impôt, le précompte mobilier fictif, aux bénéficiaires de revenus de créances ou de prêts accordés à un centre de coordination, au sens de l'arrêté royal n° 187 [...], à la condition qu'aucun droit d'usage sur le bien corporel financé au moyen de ces créances ou prêts ne soit conféré à un membre du groupe établi dans un autre État membre, par aucune société du groupe, et non uniquement par la société qui acquiert le bien corporel grâce à ce financement, et qui l'utilise en Belgique pour l'exercice de son activité professionnelle?»

Sur les questions préjudicielles

17 Il y a lieu de relever, à titre liminaire, que la juridiction de renvoi interprète l'article 29, 2°, sous d), de la loi du 11 avril 1983 comme interdisant la concession du droit d'usage du bien acquis au moyen du financement donnant droit au précompte mobilier fictif à une société qui n'est pas établie en Belgique, quel que soit l'auteur de cette concession. Elle en déduit que, en vertu de cette disposition, Waypoint Aviation ne peut bénéficier du précompte mobilier fictif pour les financements ayant permis l'acquisition des avions dont le droit d'usage a été cédé par Sabena à Air France au cours des exercices d'imposition litigieux. Elle estime toutefois que cette disposition est en principe contraire à l'article 49 CE.

18 Dans ces conditions, il convient de considérer que, par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l'octroi d'un crédit d'impôt sur les revenus de prêts accordés à certaines sociétés pour l'acquisition de biens neufs utilisés sur le territoire national à la condition que le droit d'usage du bien ne soit pas cédé, par la société qui a acquis ce dernier grâce au prêt donnant droit au crédit d'impôt ou par toute autre société faisant partie du même groupe, à des tiers autres que les membres de ce groupe établis dans cet État membre.

19 Selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt du 22 décembre 2010, Tankreederei I, C?287/10, non encore publié au Recueil, point 14 et jurisprudence citée).

20 Or, le leasing et la location d'aéronefs constituent des prestations de services au sens de l'article 50 CE (voir, par analogie, arrêts du 21 mars 2002, Cura Anlagen, C?451/99, Rec. p. I?3193, point 18, et Jobra, précité, point 22), de sorte que les dispositions du traité CE relatives à la libre prestation des services s'appliquent à une situation telle que celle en cause au principal.

21 La libre prestation des services peut être invoquée par une entreprise à l'égard de l'État membre dans lequel elle est établie dès lors que les services sont fournis à des destinataires établis dans un autre État membre et, d'une façon générale, dans tous les cas où un prestataire de services offre des services sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel il est établi (voir, notamment, arrêt Tankreederei I, précité, point 16 et jurisprudence citée).

22 La Cour a itérativement jugé que constituent des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (voir, notamment, arrêts précités Jobra, point 19, et Tankreederei I, point 15).

23 En l'occurrence, force est de constater qu'une disposition nationale telle que celle en cause au principal, qui soumet les revenus d'un prêt finançant l'acquisition d'un bien dont le droit d'usage est cédé à une société établie dans un autre État membre à un régime fiscal moins favorable que celui réservé aux revenus d'un prêt finançant l'acquisition d'un bien utilisé par une société établie sur le territoire national est susceptible de décourager les entreprises pouvant prétendre à cet avantage fiscal de fournir des services destinés à financer l'acquisition de biens dont le droit d'usage est voué à être cédé à des opérateurs économiques établis dans d'autres États membres (voir, en ce sens, arrêts précités Jobra, point 24, et Tankreederei I, point 17).

24 De même, compte tenu de la répercussion possible de l'avantage fiscal sur le coût du prêt supporté par l'emprunteur, circonstance du reste vérifiée dans le cas d'espèce ainsi qu'il ressort du point 8 du présent arrêt, une telle disposition est susceptible de décourager les entreprises souhaitant acquérir un bien au moyen d'un prêt de fournir à des opérateurs économiques établis dans d'autres États membres des services entraînant la cession du droit d'usage de ce bien, tels que des services de location.

25 En outre, si le droit d'usage ne peut, en vertu de cette disposition, être cédé à de tels opérateurs économiques non seulement par l'entreprise qui acquiert le bien au moyen du prêt donnant droit à l'avantage fiscal, mais aussi par toutes les sociétés appartenant au même groupe que celle-ci, ladite disposition est susceptible de décourager également ces sociétés d'exercer des activités transfrontalières entraînant la cession de ce droit d'usage.

26 Il s'ensuit qu'une disposition nationale, telle que celle en cause au principal, constitue une restriction à la libre prestation des services, au sens de l'article 49 CE.

27 Ladite restriction ne peut être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, en pareil cas, que l'application de cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt Tankreederei I, précité, point 19 et jurisprudence citée).

28 Toutefois, en l'occurrence, aucune justification n'a été avancée par le gouvernement belge ni envisagée par la juridiction de renvoi.

29 En conséquence, il convient de répondre aux questions posées que l'article 49 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l'octroi d'un crédit d'impôt sur les revenus de prêts accordés à certaines sociétés pour l'acquisition de biens neufs utilisés sur le territoire national à la condition que le droit d'usage du bien ne soit pas cédé, par la société qui a acquis ce dernier grâce au prêt donnant droit au crédit d'impôt ou par toute autre société faisant partie du même groupe, à des tiers autres que les membres de ce groupe établis dans cet État membre.

Sur les dépens

30 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

L’article 49 CE doit être interprété en ce sens qu’il s’oppose à une disposition d’un État membre, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l’octroi d’un crédit d’impôt sur les revenus de prêts accordés à certaines sociétés pour l’acquisition de biens neufs utilisés sur le territoire national à la condition que le droit d’usage du bien ne soit pas cédé, par la société qui a acquis ce dernier grâce au prêt donnant droit au crédit d’impôt ou par toute autre société faisant partie du même groupe, à des tiers autres que les membres de ce groupe établis dans cet État membre.

Signatures

* Langue de procédure: le français.