

62011CJ0168\_RO

P?r?i

Motivele

Dizpozitiv

## P?r?i

În cauza C-168/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 9 februarie 2011, primit? de Curte la 6 aprilie 2011, în procedura

Manfred Beker ,

Christa Beker

împotriva

Finanzamt Heilbronn ,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul A. Rosas (raportor), îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a doua, ?i domnii U. L?hmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ?i C. G. Fernlund, judec?tori,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna K. Sztranc-S?awiczek, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 26 aprilie 2012,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru domnul Beker ?i pentru doamna Beker, de M. Beker, Rechtsanwalt;

– pentru Finanzamt Heilbronn, de W. Steinacher ?i de M. Ritter von Rittershain, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul german, de T. Henze ?i de K. Petersen, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul francez, de J.-S. Pilczer, în calitate de agent;

– pentru guvernul suedez, de A. Falk, în calitate de agent;

– pentru Comisia European?, de R. Lyal ?i de W. Mölls, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 12 iulie 2012,

pronun?? prezenta

Hotărâre

## Motivele

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 TFUE.

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul și doamna Beker, pe de o parte, și Finanzamt Heilbronn, pe de altă parte, privind determinarea, în cadrul aplicării convențiilor bilaterale de evitare a dublei impuneri, a plafonului de deducere a reinerii la sursă efectuate în străinătate din impozitul pe venit datorat, potrivit baremului, în temeiul veniturilor impozabile în mod nelimitat.

Cadrul juridic

Convențiile pentru prevenirea dublei impuneri

3. Aspectul dacă Republica Federală Germania este autorizată să aplice impozite pe veniturile de proveniență străină și, în cazul unui răspuns afirmativ, aspectul dacă trebuie să se țină seama, în această privință, de reținerea la sursă efectuată în străinătate sunt reglementate, în ceea ce privește litigiul principal, de convențiile prin care se urmărește evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Federală Germania și Republica Franceză (convenția din 21 iulie 1959, cu modificările ulterioare), Marele Ducat al Luxemburgului (convenția din 23 august 1958, cu modificările ulterioare), Regatul Țărilor de Jos (convenția din 16 iunie 1959), Confederația Elvețiană (convenția din 11 august 1971), Statele Unite ale Americii (convenția din 29 august 1989, cu modificările ulterioare) și Japonia (convenția din 22 aprilie 1966).

4. Atunci când un contribuabil supus integral impozitului pe venit în Germania realizează venituri din capital în alt stat, acest din urmă stat efectuează o reținere la sursă în temeiul acestor convenții de evitare a dublei impuneri. Impozitul reținut la sursă în conformitate cu respectivele convenții este deductibil din impozitul pe venit datorat în Germania. În ceea ce privește modalitățile acestei deduceri, convențiile încheiate de Republica Federală Germania cu Republica Franceză, cu Confederația Elvețiană, cu Statele Unite ale Americii și cu Japonia fac trimitere la dreptul fiscal german.

Dreptul german

5. În temeiul articolului 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea bazată pe Legea fiscală anuală pentru 2007 (Jahressteuergesetz 2007) din 13 decembrie 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2878, denumită în continuare „EStG”), aplicabilă anului 2007, persoanele fizice rezidente în Germania sunt supuse integral impozitului în acest stat membru.

6. Articolul 2 din EStG prevede:

„(1) Sunt supuse impozitului pe venit:

[...]

5. veniturile din capital;

[...]

pe care contribuabilul le realizează atât timp cât este supus integral impozitului pe venit sau sub

form? de venituri realizate pe teritoriul na?ional at?t timp c?t este supus ?n mod limitat impozitului pe venit. Categoria c?reia ?i apar?in diferitele venituri se determin? conform articolelor 13-24.

(2) Veniturile sunt:

1. profitul ?n cazul agriculturii, al silviculturii, al activit?ilor industriale, comerciale ?i artizanale, precum ?i ?n al muncii nesalarizate (articolele 4-7k);

2. excedentul de venituri profesionale, ?n cazul celorlalte categorii de venituri (articolele 8-9a).

(3) Suma veniturilor [Summe der Eink?nfte], dup? aplicarea deducerii propor?ionale pentru persoanele v?rstnice aflate la pensie [Altersentlastungsbetrag], a deducerii sumei scutirii fiscale pentru p?rin?i singuri ?i a deducerii prev?zute la articolul 13 alineatul (3), constituie suma total? a veniturilor [Gesamtbetrag der Eink?nfte].

(4) Suma total? a veniturilor, dup? deducerea cheltuielilor speciale ?i a obliga?iilor excep?ionale, constituie venitul [Einkommen].

(5) Venitul, dup? aplicarea deducerilor fiscale forfetare vizate la articolul 32 alineatul (6) ?i a altor deduceri necesare, constituie venitul impozabil [zu versteuerndes Einkommen]; acesta constituie baza de aplicare a impozitului pe venit, potrivit baremului. ?n cazul ?n care alte legi vizeaz? no?iunea de venit impozabil, venitul, ?n sensul acestor legi, trebuie considerat, ?n toate cazurile vizate la articolul 32, cel rezultat dup? aplicarea deducerilor forfetare prev?zute la articolul 32 alineatul (6) [...]"

7. Articolul 34c alineatul (1) din EStG prevede:

„?n cazul unor persoane supuse integral la plata impozitului, ale c?ror venituri din str?in?tate sunt supuse ?n statul de provenien?? a acestora unui impozit corespunz?tor impozitului german pe venit, impozitul stabilit ?i pl?tit ?n str?in?tate, din care s-au operat deducerile la care contribuabilul avea dreptul, este dedus din impozitul german pe venit care ar fi aplicabil veniturilor realizate ?n acel stat. Impozitul german aferent veniturilor din str?in?tate se stabile?te astfel ?nc?t impozitul german pe venit datorat pentru venitul impozabil [zu versteuerndes Einkommen], inclusiv veniturile de provenien?? str?in?, conform articolelor 32a, 32b, 32c, 34 ?i 34b, se repartizeaz? ?n func?ie de raportul dintre veniturile din str?in?tate ?i suma veniturilor [Summe der Eink?nfte]. Calculul veniturilor de origine str?in? nu trebuie s? ?in? seama de veniturile de origine str?in? care, ?n statul lor de origine, nu sunt impozitate ?n conformitate cu dreptul acestuia. [...] Impozitele pl?tite ?n str?in?tate nu sunt deductibile dec?t ?n m?sura ?n care afecteaz? veniturile ob?inute ?n perioada de impozitare.”

8. Articolul 34c alineatul (2) din EStG prevede:

„Mai degrab? dec?t de a fi dedus la cerere [alineatul (1)], impozitul str?in trebuie dedus cu ocazia stabilirii veniturilor ?n m?sura ?n care vizeaz? venituri de origine str?in? care nu sunt scutite de impozit.”

Situa?ia de fapt din litigiul principal ?i ?ntrebarea preliminar?

9. Reclaman?ilor din litigiul principal li s-a aplicat impozitul pe venit ?n Germania ?mpreun?, ?ntruc?t sunt so?i. Veniturile lor mondiale au fost impozitate astfel ?n totalitate. ?n decursul exerci?iului fiscal ?n litigiu, respectiv al anului 2007, au ob?inut, ?n plus fa?? de veniturile de origine german?, venituri din capital provenite din participa?iile lor minoritare ?n diferite societ??i de capitaluri cu sediul ?n alte state membre, respectiv ?n Republica Francez?, ?n Marele Ducat al Luxemburgului ?i ?n Regatul ??rilor de Jos, sau ?n state ter?e, respectiv ?n Confedera?ia Elve?ian?, ?n Statele Unite

ale Americii și în Japonia. În temeiul acestor participații, reclamanții menționați au primit dividende în sumă totală de 24 111,29 euro, care au dus la plata, în diferite state de proveniență a acestora, a unor impozite în străinătate în sumă totală de 2 853,02 euro.

10. În temeiul convențiilor de evitare a dublei impuneri, încheiate între Republica Federală Germania și statele de proveniență a acestor dividende, acest stat membru, în calitate de stat de rezidență al reclamanților din litigiul principal, poate aplica un impozit pe dividende de origine străină. În vederea evitării unei duble impuneri juridice a acestor dividende, reținerea la sursă efectuată în străinătate se deduce din impozitul pe venit datorat potrivit baremului până la nivelul impozitului german aplicabil veniturilor respective.

11. Articolul 34c alineatul (1) a doua teză din EStG (denumit în continuare „reglementarea în litigiu”) prevede o deducere plafonată a reinerii la sursă efectuate în străinătate din impozitul pe venit datorat în mod nelimitat de către persoana impozabilă, potrivit baremului, pentru veniturile impozabile. Acest plafon este calculat prin înmulțirea valorii impozitului datorat potrivit baremului cu raportul dintre veniturile de origine străină și suma totală a veniturilor. Totuși, această din urmă sumă nu ține seama de cheltuielile speciale și de obligațiile excepționale, în calitate de cheltuieli aferente modului de viață sau situației personale, în timp ce cheltuielile respective sunt luate în considerare la calculul impozitului pe venit datorat potrivit baremului.

12. Astfel, valoarea impozitului pe venit aplicabil veniturilor de proveniență străină (plafonul de aplicare al impozitului din străinătate) este calculată, în conformitate cu reglementarea în litigiu, prin înmulțirea valorii impozitului pe venit datorat potrivit baremului cu raportul (fracția) dintre valoarea veniturilor de origine străină și suma totală a veniturilor contribuabilului astfel:

13. În prezenta cauză, potrivit calculului efectuat de Finanzamt Heilbronn, plafonul de deducere a reinerilor la sursă efectuate în străinătate era de 1 282 de euro, astfel încât a dedus această sumă din impozitul pe venit datorat, potrivit baremului, de reclamanții din litigiul principal.

14. Reclamanții din litigiul principal au solicitat la Finanzgericht Baden-Württemberg reformarea deciziei de impunere care le-a fost adresată și o reducere cu 1 200 de euro a impozitului pe venit pentru exercițiul în litigiu, pentru motivul că autoritățile germane s-ar fi întemeiat, la calculul plafonului de impozitare, pe suma veniturilor anterioare luării în considerare a deducerilor generale care corespund cheltuielilor speciale și obligațiilor excepționale, precum cheltuielile privind modul de viață sau situația personală sau familială.

15. Întrucât acțiunea exercitată împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă, reclamanții din litigiul principal au formulat recurs la Bundesfinanzhof.

16. Bundesfinanzhof, manifestându-și îndoiala în legătură cu compatibilitatea metodei de calcul al plafonului de impozitare prevăzută de reglementarea în litigiu cu dreptul Uniunii, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul [63 TFUE] se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia, conform convențiilor interstatale de evitare a dublei impuneri, în cazul unei persoane supuse integral la plata impozitului și ale cărei venituri din străinătate sunt supuse unui impozit corespunzător impozitului național pe venit în statul de proveniență, impozitul plătit în străinătate este dedus din impozitul național pe venit din acest stat, astfel încât impozitul național pe venit stabilit pe baza venitului impozabil, care include veniturile din străinătate, se repartizează în funcție de raportul dintre aceste venituri din străinătate și veniturile totale, fără a se lua în considerare cheltuielile speciale și obligațiile excepționale drept costuri determinate de modul de viață și împrejurările personale sau familiale?”

Cu privire la întrebarea preliminară?

17. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în cadrul unui sistem prin care se urmărește limitarea dublei impunerii, atunci când persoane supuse impozitului în mod nelimitat plătesc, pentru venituri de origine străină, în statul de proveniență al veniturilor menționate, un impozit echivalent cu impozitul pe venit aplicabil în statul membru respectiv, deducerea acestui impozit străin din valoarea impozitului pe venit din acest stat membru se efectuează prin înmulțirea impozitului datorat în temeiul veniturilor impozabile din același stat membru, care cuprinde veniturile de origine străină, cu raportul dintre veniturile de origine străină și suma veniturilor, această ultimă sumă neținând seama de cheltuielile privind modul de viață sau situația personală sau familială.

Observație introductivă?

18. Reclamanții din litigiul principal arată că decizia de trimitere se îndepărtează de la obiectul cererii lor, care ar privi deducerea reinerii la surse efectuate în străinătate din impozitul german pe venit în măsura în care acesta crește ca urmare a luării în considerare a veniturilor lor de origine străină. Decizia de trimitere nu ar relua integral cererea lor, întrucât nu ar viza deducerile și reducerea ratei primei tranșe de impozit, de care beneficiază toți contribuabilii, ci ar fi aferentă numai „cheltuielilor speciale și obligațiilor excepționale în calitate de cheltuieli privind modul de viață sau situația personală sau familială”. În cazul în care Curtea ar urma să se limiteze la a răspunde afirmativ la întrebarea adresată cu titlu preliminar și dacă procedura s-ar desfășura în acest cadru limitat, calculul părții reprezentate de veniturile de origine străină nu s-ar raporta, în conformitate cu abordarea urmată de Finanzamt Heilbronn, la suma veniturilor, ci la valoarea calculată a venitului impozabil.

19. În această privință, trebuie amintit că întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește pe propria răspundere și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei cereri formulate de o instanță națională este posibil numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli, C-188/10 și C-189/10, Rep., p. I-5667, punctul 27, și Hotărârea din 28 februarie 2012, Inter-Environnement Wallonie și Terre wallonne, C-41/11, punctul 35).

20. Or, în cauza principală, nu este evident că întrebările adresate de instanța națională se încadrează în una dintre aceste situații. Chiar dimpotrivă, trebuie arătat că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 20 din concluziile avocatului general, instanța de trimitere indică, în partea finală a deciziei de trimitere, că cererea cu care a fost sesizată de reclamanții din litigiul principal nu vizează expres decât diferența obținută prin deducerea cheltuielilor deductibile fiscal privitoare la modul de viață în cadrul determinării plafonului de deducere și că, în temeiul normelor de procedură naționale, nu îi este permis să se pronunțe ultra petita.

21. În aceste condiții, nu este necesară reformularea întrebării preliminare.

Cu privire la libertatea în cauză?

22. Persoanele interesate care au prezentat observații Curții sunt de acord că libertatea în cauză?

în litigiul principal este libera circula?ie a capitalurilor, consacrat? la articolul 63 TFUE.

23. În această privin??, trebuie amintit c? tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire, ?i din cel al articolului 63 TFUE, privitor la libera circula?ie a capitalurilor (Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C-436/08 ?i C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 33, ?i Hot?rârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, punctul 89).

24. În ce prive?te întrebarea dac? o reglementare na?ional? ?ine de una sau de alta dintre liHert??ile de circula?ie, dintr-o jurispruden?? bine stabilit? rezult? c? trebuie luat în considerare obiectul reglement?rii în cauz? (Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 90 ?i jurispruden?a citat?).

25. O reglementare na?ional? care este aplicabil? numai participa?iilor care permit s? se exercite o influen?? cert? asupra deciziilor unei societ??i ?i s? se stabileasc? activit??ile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire (Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 91 ?i jurispruden?a citat?).

26. În schimb, dispozi?iile na?ionale care se aplic? participa?iilor efectuate numai cu inten?ia de a realiza un plasament financiar, f?r? a exista inten?ia de a influen?a administrarea ?i controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circula?ii a capitalurilor (Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 92 ?i jurispruden?a citat?).

27. În prezenta cauz?, reglementarea în litigiu se aplic? indiferent de valoarea particip?rii de?inute într-o societate. În m?sura în care această reglementare are în vedere dividende provenite dintr-un stat membru, obiectul acestei legisla?ii nu permite, în consecin??, s? se stabileasc? dac? aceasta face parte în mod preponderent din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE sau al articolului 63 TFUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 93).

28. În astfel de împrejur?ri, Curtea ia în considerare elementele de fapt ale spe?ei pentru a stabili dac? situa?ia avut? în vedere în litigiul principal face parte din domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre dispozi?iile men?ionate (Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 94 ?i jurispruden?a citat?).

29. În prezenta cauz?, trebuie s? se constate c? litigiul principal prive?te impozitarea în Germania a dividendelor primite de persoane fizice rezidente în acest stat membru, provenite din participa?ii pe care acestea le de?in în societ??i de capitaluri cu sediul fie în alt stat membru, fie într-un stat ter?, ?i care au o valoare de sub 10 % din capitalul acestor din urm? societ??i. Or, participa?iile de această valoare nu confer? posibilitatea de a exercita o influen?? cert? asupra deciziilor societ??ilor vizate ?i de a le determina activit??ile.

30. Curtea a decis de asemenea c? o reglementare na?ional? privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o ?ar? ter??, care nu se aplic? în mod exclusiv situa?iilor în care societatea-mam? exercit? o influen?? decisiv? asupra societ??ii care distribuie dividendele, trebuie apreciat? din perspectiva articolului 63 TFUE (Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 99).

31. Rezult? din cele de mai sus c? o reglementare precum cea în litigiu trebuie examinat? exclusiv din perspectiva liberei circula?ii a capitalurilor, consacrat? la articolul 63 TFUE ?i la care se refer? întrebarea adresat? de instan?a de trimitere.

Cu privire la existența unei restricții la libera circulație a capitalurilor

32. Trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a capitalului în vederea eliminării dublei impuneri, dacă este cazul, pe cale convențională. În acest context, statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, să stabilească factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 57, Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 93, Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 49, și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 48).

33. Totuși, această repartizare a competenței fiscale nu permite statelor membre aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE (Hotărârea Renneberg, citat anterior, punctul 50).

34. Așadar, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizată în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii (Hotărârile citate anterior de Groot, punctul 94, și Renneberg, punctul 51).

35. Rezultat de asemenea dintr-o jurisprudență constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24, Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 40, precum și Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citat anterior, punctul 50).

36. În prezenta cauză, trebuie constatat că metoda de calcul al plafonului de deducere a reinerii la surse efectuate în străinătate, prevăzută de reglementarea în litigiu, nu ține seama pe deplin de cheltuielile privind modul de viață și situația personală și familială a contribuabilului.

37. Astfel, valoarea plafonului respectiv de deducere este determinată, în conformitate cu reglementarea în litigiu, în temeiul unei formule care constă în înmulțirea impozitului pe venit datorat, potrivit baremului, care constituie impozitul pe care contribuabilul ar fi trebuit să îl plătească dacă toate veniturile sale ar fi fost obținute în Germania, cu raportul care are la numărător valoarea veniturilor de proveniență străină și la numitor suma veniturilor.

38. Venitul impozabil total, pe baza căruia este calculat impozitul pe venit datorat potrivit baremului și care constituie prima parte a acestei formule, se determină prin aplicarea la suma veniturilor, indiferent de locul de unde sunt primite, a tuturor deducerilor admise de reglementarea germană, în special a cheltuielilor privind modul de viață și situația personală și familială a contribuabilului. În schimb, cheltuielile menționate nu sunt deduse din suma veniturilor care figurează la numitorul fracției care constituie partea a doua a acestei formule.

39. În această privință, este necesar să se arate de la bun început că utilizarea, la numitorul fracției care apare în a doua parte a aceleiași formule, a sumei veniturilor în locul venitului impozabil are consecința de a scădea valoarea plafonului de deducere de care poate beneficia contribuabilul.

40. Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 34 și 35 din concluzii, logica aflată la baza

reglementării în litigiu pare a fi aceea potrivit creia contribuabilul rezident beneficiază integral de deducerile de tip personal și familial în cazul în care toate veniturile sale au fost obținute în Germania, în timp ce, în cazul în care o parte a acestor venituri au fost obținute în străinătate, situația este diferită.

41. Astfel, comparabil cu reglementarea în cauză în Hotărârea de Groot, citată anterior, deși o reglementare a unui stat membru, precum cea în litigiu, ia, desigur, în considerare deducerile care corespund cheltuielilor speciale și obligațiilor excepționale în calitate de cheltuieli privind modul de viață sau situația personală sau familială pentru a calcula valoarea teoretică a impozitului aplicabil veniturilor totale ale contribuabililor, o astfel de reglementare conduce totuși în practică la situația în care contribuabililor rezidenți ai statului membru menționat care au primit în străinătate o parte din venituri nu li se recunosc deducerile care corespund cheltuielilor speciale și obligațiilor excepționale menționate decât până la nivelul veniturilor obținute în statul membru de rezidență.

42. O cotă-parte a acestor deduceri nu este astfel luată în considerare de acest din urmă stat membru la calcularea impozitului pe venit al acestor contribuabili.

43. Or, reiese în special din cuprinsul punctului 90 din Hotărârea de Groot, citată anterior, că revine, în principiu, statului de rezidență obligația să acorde contribuabilului totalitatea avantajelor fiscale legate de situația sa personală și familială, fiindcă acest stat este cel mai în măsură să aprecieze capacitatea contributivă personală a contribuabilului, din moment ce reprezintă centrul intereselor lui personale și patrimoniale.

44. Reiese de asemenea din hotărârea menționată că obligația de a lua în considerare situația personală și familială nu revine statului membru de proveniență a veniturilor decât atunci când contribuabilul obține cvasitotalitatea sau totalitatea veniturilor sale impozabile în acesta și nu obține venituri semnificative în statul său de rezidență, care, astfel, nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea în acest sens Hotărârea de Groot, citată anterior, punctul 89).

45. Principiile enunțate în această hotărâre par a se putea transpune integral în prezenta cauză, chiar dacă hotărârea respectivă privește libera circulație a lucrătorilor, iar situația de fapt în discuție în litigiul care stă la originea prezentei hotărâri cuprinde anumite diferențe în raport cu situația reclamantilor din litigiul principal.

46. Trebuie să se arate, astfel cum a procedat avocatul general la punctul 44 din concluzii, că faptul că reglementarea în cauză în Hotărârea de Groot, citată anterior, nu prevedea, în vederea reducerii dublei impunerii, un sistem de deducere, ci unul de scutire, spre deosebire de reglementarea în litigiu, este lipsit de incidență în această privință.

47. Astfel, elementele asupra cărora Curtea și-a concentrat analiza în hotărârea menționată erau reprezentate de formula utilizată de reglementarea vizată pentru calculul valorii scutirii care trebuia acordată contribuabilului rezident pentru veniturile obținute și impozitate în diferitele state membre în care a fost încadrat în muncă, precum și de efectul concret al acestei formule. Or, acest efect, precum în prezenta cauză principală, constă în a acorda contribuabilului deducerile legate de situația sa familială și personală numai proporțional cu veniturile pe care le-a obținut în statul membru de rezidență (a se vedea în acest sens Hotărârea de Groot, citată anterior, punctul 91).

48. În această privință, se impune să se adauge că metoda folosită de reglementarea în cauză în această hotărâre în vederea limitării dublei impunerii apare ca o variantă a metodei scutirii, concepută astfel încât să corespundă, în practică, unui sistem de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea de Groot, citată anterior, punctele 21-23).

49. În cele din urmă, nu poate fi primit argumentul guvernului german potrivit căruia, în esență, reglementarea în litigiu nu ar fi contrară liberei circulații a capitalurilor, întrucât deducerile de natură personală și familială au fost luate în considerare în totalitate cu ocazia calculului valorii impozitului pe venit datorat potrivit baremului, care constituie prima parte din formula utilizată în vederea determinării plafonului de deducere a reinerii la surse efectuate în străinătate.

50. Astfel, este necesar să se arate că reglementarea în cauză în Hotărârea de Groot, citată anterior, implica, la rândul ei, o luare în considerare a deducerilor legate de situația familială și personală a contribuabilului în stadiul valorii teoretice a impozitului aplicabil totalității veniturilor acestuia, care constituia prima parte a formulei prevăzute de reglementarea menționată pentru a calcula valoarea scutirii care trebuie acordată contribuabilului. Or, în mod analog cu prevederile reglementării în litigiu, aplicarea fracției care constituie a doua parte a formulei menționate conducea totuși la aplicarea în cazul contribuabilului a deducerilor legate de situația sa familială și personală numai proporțional cu veniturile obținute în statul membru de rezidență.

51. Rezultatul din ansamblul considerațiilor care precedă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, contribuabilii rezidenți ai unui stat membru care au obținut o parte a veniturilor în străinătate sunt dezavantajați în raport cu contribuabilii rezidenți ai celuiiași stat membru care au obținut totalitatea veniturilor în acesta și care, în consecință, beneficiază de integralitatea deducerilor care corespund cheltuielilor speciale și obligațiilor excepționale în calitate de cheltuieli privind modul de viață sau situația personală sau familială.

52. Prin urmare, o astfel de diferență de tratament poate descuraja persoanele supuse cu titlu principal unui impozit dintr-un stat membru de la a-și investi capitalul în societăți cu sediul în alt stat membru sau într-un stat terț.

53. În consecință, o reglementare a unui stat membru precum reglementarea în litigiu constituie o restricție la libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 TFUE.

Cu privire la justificarea restricției la libera circulație a capitalurilor

54. În subsidiar, guvernul german invocă, în scopul de a justifica restricția la libera circulație a capitalurilor, considerații întemeiate pe menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre.

55. În vederea deducerii reinerii la surse efectuate în străinătate, acest principiu ar implica imposibilitatea de a deduce cheltuieli sau costuri, cu excepția cazului când sunt direct legate de încasările fiscale aferente competenței de impozitare a unui stat membru, în temeiul repartizării competențelor între state prevăzute de convențiile pentru evitarea dublei impuneri. Prin urmare, statul de rezidență nu ar fi obligat să compenseze inconvenientele legate de neluarea în considerare a situației personale a contribuabilului cu ocazia impozitării veniturilor de origine străină în statul de origine al acestora din urmă.

56. Deși menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre poate constitui, desigur, un motiv imperativ de interes general care permite să se justifice o restricție privind exercitarea unei libertăți de circulație în cadrul Uniunii, trebuie să se constate că o astfel de justificare a fost totuși înălțurată de Curte în Hotărârea de Groot, citată anterior, în care era în cauză o reglementare comparabilă cu reglementarea în litigiu. Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 51 din concluzii, reiese din cuprinsul punctelor 98-101 din hotărârea menționată că o astfel de justificare nu poate fi invocată de statul de rezidență al unui contribuabil pentru a se sustrage de la obligația care îi revine, în principiu, de a acorda contribuabilului deducerile de tip personal și familial la care are dreptul, cu excepția cazului în care, în mod voluntar sau în urma

unor acorduri internaționale specifice, statele în care s-a obținut o parte din venit nu acordă astfel de deduceri.

57. În orice caz, o justificare legată de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 54, și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 60).

58. Or, în speșă, recunoașterea integrală de către Republica Federală Germania a beneficiului deducerilor de tip personal și familial în cazul reclamanților din litigiul principal nu ar compromite acest drept. Statul membru menționat nu ar renunța la o parte din competența sa fiscală în avantajul altor state membre. Veniturile obținute în Germania de reclamanții din litigiul principal nu ar fi impozitate mai puțin decât dacă ar constitui singurele venituri obținute de persoanele interesate, iar acestea din urmă nu ar fi obținut venituri de origine străină.

59. În această privință, este necesar să se arate că, potrivit guvernului german, în esență, în măsura în care deducerile de tip personal și familial nu prezintă nicio legătură cu anumite elemente ale venitului, acestea se aplică venitului global și trebuie astfel să se repercuteze în mod omogen asupra venitului total al contribuabilului, de origine internă și străină, astfel încât recunoașterea lor se poate limita la o fracțiune proporțională cu partea din veniturile obținute în Germania din acest venit total.

60. Or, rezultat din jurisprudența citată la punctul 44 din prezenta hotărâre că, în principiu, aceste deduceri trebuie luate în considerare integral de statul de rezidență. În consecință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 54 din concluzii, ele trebuie aplicate integral asupra părții din venitul contribuabilului obținute în acest din urmă stat.

61. În cele din urmă, trebuie de asemenea să se sublinieze că reglementarea germană prevede posibilitatea de a opta pentru alt sistem decât deducerea din impozitul german a reșinerii la surse efectuate în străinătate, respectiv pentru deducerea impozitului străin din baza de impozitare.

62. Presupunând chiar că un astfel de sistem ar fi compatibil cu dreptul Uniunii, reiese totuși din jurisprudență că un regim național restrictiv în ceea ce privește libertățile de circulație poate rămâne totodată incompatibil cu dreptul Uniunii, chiar atunci când aplicarea sa ar fi facultativă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 162, și Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen, C-440/08, Rep., p. I-2323, punctul 53). În această privință, existența unei opțiuni care ar permite eventual ca o situație să devină compatibilă cu dreptul Uniunii nu are astfel, prin ea însăși, drept efect remedierea caracterului nelegal al unui sistem, precum cel prevăzut de reglementarea în litigiu, care cuprinde un mecanism de impozitare incompatibil cu acest drept. Trebuie să se adauge că acest fapt este, așadar, cu atât mai adevărat cu cât, precum în prezenta cauză, mecanismul incompatibil cu dreptul Uniunii este cel aplicat automat în lipsa exprimării altei opțiuni de către contribuabil.

63. Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul creșterii, în cadrul unui sistem prin care se urmărește limitarea dublei impunerii, atunci când persoane supuse impozitului în mod nelimitat plătesc, pentru venituri de origine străină, în statul de proveniență al veniturilor menționate, un impozit echivalent cu impozitul pe venit aplicabil în statul membru respectiv, deducerea acestui impozit străin din

valoarea impozitului pe venit din acest stat membru se efectuează prin înmulțirea impozitului datorat în temeiul veniturilor impozabile din același stat membru, care cuprinde veniturile de origine străină, cu raportul dintre veniturile de origine străină și suma veniturilor, această ultimă sumă neînțind seama de cheltuielile privind modul de viață sau situația personală sau familială.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64. Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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.

## **Dispozitiv**

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în cadrul unui sistem prin care se urmărește limitarea dublei impuneri, atunci când persoane supuse impozitului în mod nelimitat plătesc, pentru venituri de origine străină, în statul de proveniență al veniturilor menționate, un impozit echivalent cu impozitul pe venit aplicabil în statul membru respectiv, deducerea acestui impozit străin din valoarea impozitului pe venit din acest stat membru se efectuează prin înmulțirea impozitului datorat în temeiul veniturilor impozabile din același stat membru, care cuprinde veniturile de origine străină, cu raportul dintre veniturile de origine străină și suma veniturilor, această ultimă sumă neînțind seama de cheltuielile privind modul de viață sau situația personală sau familială.