

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 decembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Contribuabil nerezident – Deductibilitatea unor cheltuieli aferente unui monument istoric locuit de proprietar – Nedeductibilitate în privința unui monument pentru unicul motiv că acesta nu este clasat în statul membru de impunere, deși este clasat în statul de reședință?”

În cauza C-87/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Judecătoria de Jos), prin decizia din 1 februarie 2013, primită de Curte la 21 februarie 2013, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

X,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte al Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a doua, și domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev și J.-L. da Cruz Vilaça, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X, de F. Engelen, de S. Douma și de G. Boulogne, în calitate de consilieri;
- pentru guvernul olandez, de B. Koopman și de M. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighthouse, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de W. Mölls, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 septembrie 2014,
pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de o parte, și X, pe de altă parte, cu privire la refuzul autorităților fiscale olandeze de a deduce din veniturile acestui contribuabil anumite cheltuieli legate de întreținerea reședinței sale, un castel situat în Belgia protejat în temeiul legislației privind monumentele istorice din acest stat membru, pentru unicul motiv că respectivul castel nu este protejat în temeiul legislației privind monumentele istorice din Regatul Țărilor de Jos.

Dreptul olandez

3 Articolul 2.5 alineatul 1 din Legea din 2001 privind impozitul pe venit (wet inkomstenbelasting 2001), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”), prevede:

„Orice contribuabil național care are reședința în Țările de Jos numai o perioadă a anului calendaristic și orice contribuabil străin cu reședința în alt stat membru al Uniunii Europene, în insulele olandeze Bonaire, Saint Eustatius și Saba sau pe teritoriul unui stat terț desemnat prin decret ministerial cu care Regatul Țărilor de Jos a încheiat un acord privind evitarea dublei impuneri care prevede schimbul de informații și care este supus la plata impozitului în statul membru menționat, în insulele olandeze Bonaire, Saint Eustatius și Saba sau pe teritoriul statului terț respectiv poate opta pentru regimul fiscal pe care prezenta lege îl prevede pentru contribuabilii naționali. [...]”

4 Potrivit articolului 3.1 din această lege:

„1. Veniturile impozabile din muncă sau din locuință sunt veniturile aferente activității profesionale sau locuinței, din care se scad eventualele pierderi legate de activitatea profesională și de locuință (secțiunea 3.13).

2. Veniturile privind munca și locuința sunt egale cu cuantumumul cumulat:

- a. al beneficiului impozabil al întreprinderii (secțiunea 3.2),
- b. al salariului impozabil (secțiunea 3.3),
- c. al rezultatului impozabil care provine din diverse activități (secțiunea 3.4),
- d. al alocațiilor și al plăților periodice impozabile (secțiunea 3.5),
- e. al veniturilor impozabile din locuința proprie (secțiunea 3.6),
- f. al cheltuielilor negative legate de obținerea veniturilor (secțiunea 3.8) și
- g. al deducerilor negative cu caracter personal (secțiunea 3.9),

diminuate:

- h. cu deducerea pentru inexisten?a sau cvasiinexisten?a unor datorii legate de locuin?a proprie (sec?iunea 3.6a),
- i. cu cheltuielile legate de ob?inerea veniturilor (sec?iunea 3.7) ?i
- j. cu deducerile cu caracter personal (capitolul 6).”

5 Din cele men?ionate în decizia de trimitere rezult? c? veniturile impozabile aferente locuin?ei contribuabilului sunt stabilite în mod forfetar potrivit unui procent din valoarea locuin?ei.

6 Capitolul 6 din Legea privind impozitul pe venit prevede printre altele norme speciale referitoare la deducerea cheltuielilor legate de o cl?dire clasat?. Posibilitatea de deducere exist? atât pentru locuin?ele proprii, cât ?i pentru cl?dirile clasate care genereaz? venituri din economii sau din plasamente, precum cele vizate în capitolul 5 din legea men?ionat?, ?i anume re?edin?ele secundare ?i casele de raport. În temeiul articolului 6.31 coroborat cu articolul 6.1 alineatul 2 *ab initio* ?i litera g din Legea privind impozitul pe venit, cheltuielile referitoare la o cl?dire clasat?, în m?sura în care dep??esc un anumit prag, pot fi luate în considerare în anumite condi?ii în calitate de deducere personal?. Aceste condi?ii nu au leg?tur? cu persoana sau cu capacitatea contributiv? a contribuabilului. În cazurile în care cl?direa clasat? trebuie considerat? drept locuin?? proprie, regimul men?ionat vizeaz? s? permit? deducerea cheltuielilor de între?inere în limita sumei forfetare men?ionate la punctul precedent.

7 Articolul 6.2 din Legea privind impozitul pe venit, intitulat „Luarea în considerare a deducerilor cu caracter personal”, este redactat dup? cum urmeaz?:

- „1. Deducerea cu caracter personal diminueaz? veniturile din munc? ?i din locuin?? aferente exerci?iului financiar, f?r? ca acestea s? poat? fi negative.
2. În cazul în care deducerea cu caracter personal nu se scade din veniturile din munc? ?i din locuin?? aferente exerci?iului financiar, aceasta se va sc?dea din veniturile impozabile care provin din economii ?i din investi?ii, aferente exerci?iului financiar, f?r? ca acestea s? poat? fi negative.
3. În cazul în care deducerea cu caracter personal nu se scade din veniturile din munc? ?i din locuin?? sau din veniturile impozabile care provin din economii ?i din investi?ii aferente exerci?iului financiar, aceasta se va sc?dea din veniturile care provin dintr?o participa?ie semnificativ? aferent? exerci?iului financiar, f?r? ca acestea s? poat? fi negative.
4. Pentru aplicarea alineatelor 1 ?i 3, veniturile din munc? ?i din locuin?? ?i veniturile care provin dintr?o participa?ie semnificativ? aferent? exerci?iului financiar sunt stabilite f?r? a se ?ine seama de veniturile care trebuie p?strate.
5. În cazul unei sc?deri, sunt luate în considerare mai întâi cheltuielile legate de costurile de între?inere specifice prev?zute la articolul 6.1 alineatul 2 litera d.”

8 Articolul 6 din Legea privind monumentele istorice din 1988 (Monumentenwet 1988), în versiunea aplicabil? litigiului principal (denumit? în continuare „Legea privind monumentele istorice”), prevede:

„1. Ministrul p?streaz?, pentru fiecare comun?, un registru al cl?dirilor protejate. Acesta înscrie în registru monumentele istorice pe care le?a desemnat, în m?sura în care împotriva desemn?rii nu s?a formulat nicio ac?iune sau dac? o astfel de ac?iune a fost respins?.

2. Ministrul trimite delega?iilor permanente, precum ?i primarului ?i consilierilor locali un exemplar al fiec?rei înscrieri efectuate în registru.

3. Exemplarul adresat primarului ?i consilierilor locali se depune la secretariatul comunei pentru consultare. Orice cet?ean poate ob?ine de acolo o copie de pe acesta pe cheltuiala sa.”

9 Articolul 7 din această lege prevede:

„1. Articolul 3 alineatele 2-6, articolul 4 ?i articolul 6 nu se aplic? în cazul în care monumentele istorice nu se situeaz? pe teritoriul unei comune.

2. Înainte de a statua cu privire la un monument vizat la alineatul 1, ministrul consult? Consiliul.

3. Ministrul p?streaz? un registru na?ional în care înscrie monumentele pe care le desemneaz?, vizate la alineatul 1, în cazul în care nu a fost formulat? nicio ac?iune împotriva desemn?rii sau dac? o astfel de ac?iune a fost respins?. Un exemplar al listei monumentelor înscrise este transmis instan?ei în a c?rei circumscrip?ie se situeaz? zona în cauz?, precum ?i delega?iilor permanente în cazul în care monumentul se situeaz? pe teritoriul unei provincii.”

10 Articolul 3 din aceea?i lege prevede în termenii urm?tori modalit??ile de recunoa?tere a calit??ii de monument istoric a unui bun:

„1. Ministrul poate recunoa?te din oficiu unui monument imobiliar statutul de monument protejat.

2. Înainte de adoptarea unei decizii în domeniu, ministrul consult? primarul ?i consilierii locali ai comunei în care se situeaz? monumentul, precum ?i delega?iile permanente în cazul în care monumentul respectiv se situeaz? în afara zonelor teritoriale desemnate în temeiul Legii privind circula?ia rutier? din 1994.

3. Ministrul notific? cererea de aviz prev?zut? la alineatul 2 persoanelor desemnate ca proprietari ?i avânzi?cauz? în registrul de baz? al cadastrului.

4. Primarul ?i consilierii locali ofer? persoanelor interesate men?ionate la alineatul 3 posibilitatea de a fi ascultate ?i organizeaz? consultarea prev?zut? la articolul 2 alineatul 2.

5. Primarul ?i consilierii locali notific? avizul în termen de 5 luni de la trimiterea cererii de aviz prev?zute la alineatul 2; delega?iile permanente îl notific? în termen de 4 luni.

6. Ministrul decide, dup? consultarea Consiliului, în termen de 10 luni de la data trimiterii cererii de aviz primarului ?i consilierilor locali.”

11 De?i Legea privind monumentele istorice nu prevede o condi?ie explicit? privind localizarea monumentului pe teritoriul olandez, instan?a de trimitere consider? c? această condi?ie rezult? în mod necesar din economia general? a legii men?ionate, interpretat? în lumina lucr?rilor preg?titoare.

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

12 X, resortisant olandez, s-a mutat în anul 2004 din Țările de Jos în Belgia pentru a locui acolo într-un castel al cărui proprietar este.

13 Acest castel este protejat în Belgia în calitate de monument istoric. În Țările de Jos, în schimb, acesta nu este înscris în niciunul dintre registrele menționate la articolul 6 sau la articolul 7 din Legea privind monumentele istorice.

14 În cursul exercițiului financiar în discuție în litigiul principal, X exercita în Țările de Jos funcția de director al unei societăți la care era acționar unic. El nu percepea niciun venit din activități desfășurate în Belgia.

15 Întrucât a optat pentru regimul prevăzut pentru contribuabilii care au reședința în Țările de Jos, el și-a declarat veniturile în acest stat membru, deducând din acestea suma de 18 140 de euro cu titlu de cheltuieli de întreținere și de amortizare cu privire la castel, pe care l-a desemnat drept locuință proprie în sensul Legii olandeze privind impozitul pe venit.

16 Ulterior, X a făcut obiectul unei rectificări în ceea ce privește această deducere pentru motivul că nu a fost îndeplinită condiția prevăzută la articolul 6.31 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venit constând în aceea că monumentul să fie înscris în unul dintre registrele menționate la articolele 6 și 7 din Legea privind monumentele istorice.

17 Rechtbank Breda, considerând că dreptul la deducere în cauză nu poate fi limitat la monumentele situate în Țările de Jos, a admis acțiunea formulată de X împotriva acestei rectificări. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a respins apelul declarat de administrația fiscală olandeză. Staatssecretaris van Financiën a declarat recurs la Hoge Raad der Nederlanden.

18 În acest context, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dreptul Uniunii și în special dispozițiile privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor se opun posibilității ca un rezident belgian, care este impozitat, la cererea sa, în Țările de Jos în calitate de rezident și care a efectuat cheltuieli în legătură cu un castel utilizat ca locuință proprie, situat în Belgia, care a fost desemnat în această țară drept monument și sit rural protejat prin lege, să deducă cheltuielile respective în Țările de Jos cu ocazia plății impozitului pe venit pentru motivul că respectivul castel nu este înregistrat în Țările de Jos ca monument protejat?

2) În ce măsură este relevant în această privință aspectul dacă, în scopul plății impozitului pe venit, persoana interesată poate deduce cheltuielile respective în țara de reședință, Belgia, din veniturile sale prezente sau viitoare obținute din bunuri mobile prin alegerea unui sistem de impozitare progresivă a veniturilor sale?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 TFUE și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care, în scopul protecției patrimoniului cultural național, rezervă deductibilitatea unor cheltuieli aferente monumentelor clasate numai proprietarilor de monumente situate pe teritoriul său.

20 Cu titlu introductiv, este necesar să se precizeze că, chiar dacă pot fi afectate atât libera circulație a capitalurilor, cât și libertatea de stabilire, trebuie ca, în contextul din cauza principală, să se răspundă la întrebările astfel reformulate în lumina libertății de stabilire.

21 Astfel, într-un domeniu de aplicare al articolului 49 TFUE orice rezident al unui stat membru, oricare ar fi cetățenia sau naționalitatea acestuia, care deține în capitalul unei societăți stabilite în alt stat membru o participație care îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și care îi permite să stabilească activitățile acesteia (a se vedea Hotărârea N, C-470/04, EU:C:2006:525, punctul 27).

22 Or, aceasta este situația lui X, care, în cursul exercițiului financiar în discuție în litigiul principal, și-a ales domiciliul în Belgia și a administrat, în Țările de Jos, afacerile societății de drept olandez la care era acționar unic.

23 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 49 TFUE se opune oricărei măsuri naționale care, chiar și atunci când se aplică fără discriminare pe motiv de cetățenie sau de naționalitate, este susceptibil să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea de către resortisanții Uniunii a libertății de stabilire garantate de Tratatul FUE (a se vedea printre altele Hotărârea Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punctul 43 și jurisprudența citată).

24 Trebuie să se constate că legislația în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libertatea de stabilire.

25 Astfel, în situații precum cele în care se află X, care nu are domiciliul în Țările de Jos, însă a optat, întrucât își exercită totalitatea activității sale în acest stat membru, pentru regimul fiscal al rezidenților, această legislație determină o diferență de tratament între contribuabilii care locuiesc într-un monument istoric în funcție de împrejurarea dacă locul în care locuiesc se situează sau nu se situează pe teritoriul național.

26 Această diferență de tratament poate descuraja contribuabilii care locuiesc într-un monument istoric situat pe teritoriul unui stat membru să își exercite activitatea în alt stat membru.

27 Cu toate acestea, nu ar putea exista discriminare în sensul tratatului între rezidenți și nerezidenți decât dacă, în pofida faptului că au reședința în state membre diferite, s-ar demonstra că, ținând cont de obiectul și de conținutul prevederilor naționale în cauză, cele două categorii de contribuabili se găsesc într-o situație comparabilă (a se vedea Hotărârea Comisia/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, punctul 51).

28 Or, Curtea consideră că această situație nu se regăsește în cauza principală.

29 Astfel, după cum rezultă în special din expunerea de motive a propunerii legislative care a devenit Legea privind impozitul pe venit, legislația națională în discuție în litigiul principal are ca obiect conservarea și prezervarea patrimoniului cultural și istoric al Țărilor de Jos, prin intermediul unei deductibilități speciale a anumite cheltuieli aferente monumentelor clasate, în special a celor care servesc drept locuințe a proprietarului lor.

30 De altfel, în lumina acestei finalități Regatul Țărilor de Jos a făcut posibilă deductibilitatea respectivă și în privința contribuabililor proprietari ai unui monument clasat situat în Țările de Jos chiar și în situația în care aceștia ar avea reședința în alt stat membru, astfel cum rezultă din observațiile scrise prezentate de guvernul olandez.

31 În consecință, faptul de a rezerva doar proprietarilor de monumente clasate situate pe teritoriul național beneficiul unui avantaj fiscal al cărui obiect este prezervarea patrimoniului

cultural și istoric al Țărilor de Jos este inerent obiectivului urmărit de legiuitorul național.

32 Diferența de tratament care rezultă de aici se aplică, așadar, unor categorii de contribuabili care nu pot fi considerate ca aflându-se în situații obiectiv comparabile.

33 Situația nu ar fi diferită decât în ipoteza în care contribuabilul ar dovedi că monumentul al cărui proprietar este, deși se situează pe teritoriul altui stat membru decât Regatul Țărilor de Jos, constituie totuși un element al patrimoniului cultural și istoric olandez și că o astfel de împrejurare ar fi de natură, dacă nu ar fi în discuție extraterritorialitatea sa, să determine posibilitatea ca acesta să facă obiectul unei protecții în temeiul Legii olandeze privind monumentele istorice.

34 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații a unui stat membru care, în scopul protecției patrimoniului cultural și istoric național, rezervă deductibilitatea unor cheltuieli aferente monumentelor clasate numai proprietarilor de monumente situate pe teritoriul său, cu condiția ca această posibilitate să fie deschisă și proprietarilor de monumente susceptibile să facă parte din patrimoniul cultural și istoric al statului membru respectiv în pofida localizării lor pe teritoriul altui stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 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.

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

Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații a unui stat membru care, în scopul protecției patrimoniului cultural și istoric național, rezervă deductibilitatea unor cheltuieli aferente monumentelor clasate numai proprietarilor de monumente situate pe teritoriul său, cu condiția ca această posibilitate să fie deschisă și proprietarilor de monumente susceptibile să facă parte din patrimoniul cultural și istoric al statului membru respectiv în pofida localizării lor pe teritoriul altui stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.