

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

11 septembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Impozit pe venit – Legislație prin care se urmărește evitarea dublei impuneri – Impozitarea veniturilor imobiliare încasate într-un alt stat membru decât statul membru de reședință – Metoda scutirii sub rezerva progresivității în statul membru de reședință – Diferențe de tratament între bunuri imobile situate în statul membru de reședință și într-un alt stat membru”

În cauza C-489/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de hof van beroep te Antwerpen (Belgia), prin decizia din 3 septembrie 2013, primită de Curte la 10 septembrie 2013, în procedura

Ronny Verest,

Gaby Gerards

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot (raportor) și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de W. Roels, 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 decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 TFUE și 65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Verest și doamna Gerards, pe de o parte, și Belgische Staat, pe de altă parte, cu privire la tratamentul fiscal în Belgia al unui bun imobil situat în Franța.

Cadrul juridic

3 Articolul 7 alineatul 1 din Codul privind impozitul pe venit din 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) (denumit în continuare „CIR 92”) prevede:

„§ 1. Veniturile aferente bunurilor imobile sunt:

1° pentru bunurile imobile care nu sunt închiriate:

a) pentru bunurile situate în Belgia:

– venitul cadastral atunci când este vorba despre bunuri imobile neconstruite, despre materiale și despre utilaje care prezintă caracter de imobil prin natură sau prin destinație sau despre locuința menționată la articolul 12 alineatul 3;

– venitul cadastral majorat cu 40 [%] atunci când este vorba despre alte bunuri;

b) pentru bunurile situate în străinătate: valoarea locativă;

[...]”

4 Articolul 13 din CIR 92 prevede:

„În ceea ce privește valoarea locativă, chiria și avantajele locative ale bunurilor imobile, prin venitul net se înțelege cuantumul brut al venitului diminuat, pentru cheltuieli de întreținere și de reparație, cu:

– 40 [%] pentru bunurile imobile construite, precum și pentru materialele și utilajele care prezintă caracter de imobil prin natură sau prin destinație [...]

[...]”

5 Articolul 155 din CIR 92 prevede:

„Veniturile scutite în temeiul unor convenții internaționale pentru evitarea dublei impuneri sunt luate în considerare la stabilirea impozitului, însă acesta este redus proporțional cu partea de venituri scutite din totalul veniturilor.

[...]”

6 Articolul 3 alineatul 1 din Convenția dintre Franța și Belgia privind evitarea dublei impuneri și stabilirea normelor de asistență administrativă și juridică reciprocă în materia impozitelor pe venit, semnată la Bruxelles la 10 martie 1964 (denumită în continuare „convenția pentru evitarea dublei impuneri”), are următorul cuprins:

„Veniturile care provin din bunurile imobile, inclusiv accesoriile, precum și inventarul mort sau viu al întreprinderilor agricole și forestiere nu sunt impozabile decât în statul contractant în care aceste bunuri sunt situate.”

7 Articolul 19 A alineatele 2 și 4 din convenția pentru evitarea dublei impuneri prevede:

„Dubla impunere se evită după cum urmează:

A. În ceea ce privește Belgia:

[...]

2. Veniturile, cu excepția celor prevăzute la alineatul 1 de mai sus, sunt scutite de impozitele belgiene menționate la articolul 2 alineatul 3 A din prezenta convenție atunci când impozitarea lor este atribuită exclusiv Franței.

[...]

4. În pofida dispozițiilor de mai sus, impozitele belgiene vizate de prezenta convenție pot fi calculate, pentru veniturile impozabile în Belgia în temeiul convenției menționate, la rata corespunzătoare ansamblului veniturilor impozabile potrivit legislației belgiene.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

8 Din decizia de trimitere reiese că reclamanții din litigiul principal au reședința în Belgia, unde veniturile lor sunt supuse impozitării. După cumpărarea unui bun imobil în Franța în luna august 2004, aceștia au depus, în anul următor, o declarație fiscală care a făcut obiectul unor rectificări de către autoritățile fiscale belgiene. Aceste rectificări au fost contestate de reclamanți, care au sesizat rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen).

9 În urma respingerii acțiunii formulate, reclamanții din litigiul principal au formulat apel la hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Antwerpen).

10 Potrivit acestei din urmă instanțe, litigiul cu care este sesizat privește tratamentul fiscal în Belgia al unui bun imobil situat în Franța. Ea arată în această privință că, în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri, veniturile aferente bunurilor imobile sunt impozabile numai în statul în care se află bunul. Pentru Regatul Belgiei, această scutire este însoțită de o rezervă privind progresivitatea, în temeiul căreia veniturile imobiliare aferente bunurilor situate în Franța pot fi luate în considerare la calcularea ratei de impozitare aplicabile veniturilor impozabile în Belgia.

11 Hof van beroep te Antwerpen arată de asemenea că venitul aferent bunurilor neînchiriate situate în Belgia se determină pe baza venitului cadastral și că un venit imobiliar ipotetic este stabilit în mod similar în Franța. Totuși, conform articolului 7 din CIR 92, venitul aferent bunurilor imobile neînchiriate, dar situate într-un alt stat decât Belgia, ar fi determinat exclusiv în funcție de valoarea locativă a bunurilor. Venitul cadastral belgian și venitul cadastral francez ar fi comparabile, dar venitul cadastral ar fi, ca regulă generală, mai mic decât valoarea locativă.

12 În lumina acestor considerații, hof van beroep te Antwerpen a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 CE se opune impozitării într-un stat membru a unor imobile neînchiriate situate într-un alt stat membru pe un alt temei decât venitul cadastral local aferent acestor imobile, în special în acest caz în care se pornește de la premisa că venitul cadastral local se stabilește în același mod precum venitul cadastral belgian aferent imobilelor situate în Belgia?”

Cu privire la întrebarea preliminară?

Cu privire la conținutul întrebării

13 Trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acestuia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizat. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate (Hotărârea Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, punctul 31 și jurisprudența citată).

14 Astfel, pentru a putea oferi un răspuns util instanței de trimitere, este necesar să se aprecieze reglementarea națională în discuție în litigiul principal în contextul său factual și juridic, astfel cum rezultă acesta din decizia de trimitere.

15 Este cert că în cauza principală este în discuție tratamentul fiscal al veniturilor aferente unui bun imobil neînchiriat cumpărat în Franța de rezidenți belgieni, reclamanții din litigiul principal. În temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state membre, veniturile imobiliare aferente acestui bun sunt impozitate numai în Franța. Totuși, o clauză, numită „de rezervă privind progresivitatea”, permite autorităților belgiene să țină seama de aceste venituri pentru a stabili rata de impozitare aplicabilă numai veniturilor impozabile în Belgia.

16 În plus, instanța de trimitere arată că modalitățile care permit determinarea veniturilor provenite din imobile neînchiriate diferă după cum bunul este situat în Belgia sau într-un alt stat membru. Astfel, din decizia de trimitere rezultă că, în cauza principală, venitul aferent bunului imobil neînchiriat situat în Franța se determină în funcție de valoarea locativă, al cărei quantum este mai mare decât venitul cadastral aferent unui bun comparabil situat în Belgia.

17 Având în vedere cele de mai sus, este, prin urmare, necesar să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede, în cazul aplicării unei clauze privind progresivitatea incluse într-o convenție pentru evitarea dublei impuneri, că, pentru determinarea ratei impozitului pe venit, veniturile aferente unui bun imobil neînchiriat situat într-un alt stat membru se stabilesc pornind de la „valoarea locativă” a acestuia, în timp ce veniturile aferente unui astfel de bun, dar situat în primul stat membru, se stabilesc pe baza „venitului cadastral” aferent bunului, iar acest din urmă venit este, în general, mai mic decât „valoarea locativă”.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

18 Trebuie amintit de la bun început 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 averii 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 (Hotărârea Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 41, precum și jurisprudența citată).

19 Totuși, această repartizare a competenței fiscale nu permite statelor membre aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE. Așadar, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii (Hotărârea Imfeld și Garcet, EU:C:2013:822, punctul 42).

20 Rezultă că, sub rezerva respectării libertăților de circulație garantate prin tratat, un stat membru este liber să prevadă, în vederea impozitării veniturilor persoanelor fizice, metode de evaluare a venitului imobiliar aferent unui bun neînchiriat care diferă după cum bunul este situat în acest stat membru sau într-un alt stat membru.

21 În această privință, trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze rezidenții unui stat membru să facă investiții imobiliare în alte state membre (Hotărârea Libertății alții, C-197/11 și C-203/11, EU:C:2013:288, punctul 44).

22 Într-o situație precum cea din cauza principală, este cert că toate veniturile imobiliare ale rezidenților belgieni sunt luate în considerare la stabilirea ratei de impozitare aplicabile veniturilor lor impozabile în Belgia. Este de asemenea cert că venitul aferent unui bun imobil neînchiriat situat în Belgia se determină în funcție de venitul cadastral, al cărui quantum este mai mic decât valoarea locativă reținută pentru stabilirea venitului aferent unui astfel de bun situat într-un alt stat membru.

23 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în consecință, veniturile impozabile ale rezidenților belgieni proprietari ai unui bun imobil neînchiriat, situat într-un alt stat membru decât Belgia, pot fi supuse unei rate de impozitare mai mari decât cea aplicabilă veniturilor rezidenților belgieni care sunt proprietari ai unui bun comparabil în Belgia.

24 În cazul în care situația se prezintă astfel, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal ar constitui o diferență de tratament susceptibilă să îi descurajeze pe rezidenții belgieni să facă investiții imobiliare în alte state membre decât Belgia, ceea ce este de natură să conducă la o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, prin articolul 63 TFUE.

Cu privire la existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor

25 Potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite.

26 Această dispoziție, în măsura în care reprezintă o derogare de la libera circulație a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 55 și jurisprudența citată).

27 Astfel, derogarea prevăzută la dispoziția menționată este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 63” (a se vedea Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punctul 56).

28 Diferențele de tratament autorizate la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie astfel departajate de discriminările interzise la alineatul (3) al aceluiași articol. Or, reiese din jurisprudența Curții că, pentru ca o reglementare fiscală națională să poată fi considerată

compatibil? cu dispozi?iile tratatului privind libera circula?ie a capitalurilor, diferen?a de tratament trebuie s? priveasc? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau s? se justifice printr?un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hot?rârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punctul 57).

29 Pe de o parte, în litigiul principal este cert c?, în temeiul conven?iei pentru evitarea dublei impuneri astfel cum este aplicat? în Belgia, veniturile imobiliare aferente bunurilor situate în Fran?a nu sunt impozitate în Belgia, în timp ce veniturile imobiliare aferente bunurilor situate în acest din urm? stat membru sunt incluse în baza de impozitare. Totu?i, conven?ia men?ionat? permite autorit?ilor belgiene s? ?in? seama de veniturile imobiliare aferente bunurilor situate în Fran?a pentru a stabili, în temeiul „rezervei privind progresivitatea” prev?zute de conven?ia men?ionat?, rata de impozitare aplicabil? veniturilor impozabile în Belgia.

30 Este necesar s? se arate c? din jurispruden?a Cur?ii reiese c? metoda scutirii sub „rezerva progresivit??ii” permite garantarea faptului c? veniturile unui contribuabil care sunt scutite în statul membru de re?edin?? pot fi totu?i luate în considerare de acesta din urm? în scopul aplic?rii regulii progresivit??ii la calcularea cuantumului impozitului pe restul veniturilor contribuabilului (a se vedea în acest sens Hot?rârea Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251, punctul 47).

31 Obiectivul unei astfel de reglement?ri este de a evita ca, în statul membru de re?edin??, veniturile impozabile ale unui contribuabil, proprietar al unui bun imobil situat într?un alt stat membru, s? fie supuse unei rate de impozitare inferioare celei aplicabile veniturilor contribuabililor proprietari de bunuri comparabile în statul membru de re?edin??.

32 În lumina acestui obiectiv, situa?ia contribuabililor care au cump?rat un bun imobil în statul membru de re?edin?? este comparabil? cu cea a contribuabililor care au cump?rat un astfel de bun într?un alt stat membru.

33 Pe de alt? parte, este necesar s? se constate c? guvernul belgian nu a invocat niciun obiectiv de interes general care ar putea servi drept justificare în acest sens.

34 Având în vedere ansamblul considera?iilor de mai sus, este necesar s? se r?spund? la întrebarea preliminar? adresat? c? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru precum cea în discu?ie în litigiul principal, în m?sura în care aceasta poate conduce, în cazul aplic?rii unei clauze privind progresivitatea incluse într?o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri, la o rat? a impozitului pe venit mai ridicat? numai pentru faptul c? metoda de stabilire a veniturilor aferente bunurilor imobile conduce la situa?ia în care veniturile aferente bunurilor imobile neînchiriate situate într?un alt stat membru sunt evaluate la o valoare mai mare decât cele aferente unor astfel de bunuri situate în primul stat membru. Revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? acesta este într?adev?r efectul reglement?rii în discu?ie în litigiul principal.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

35 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?aptea) declar?:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru precum cea în discu?ie în litigiul principal, în m?sura în care aceasta poate conduce, în cazul aplic?rii unei clauze privind progresivitatea incluse într?o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri, la o rat? a impozitului pe venit mai ridicat? numai pentru

faptul c? metoda de stabilire a veniturilor aferente bunurilor imobile conduce la situa?ia în care veniturile aferente bunurilor imobile neînchiriate situate într?un alt stat membru sunt evaluate la o valoare mai mare decât cele aferente unor astfel de bunuri situate în primul stat membru. Revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? acesta este într?adev?r efectul reglement?rii în discu?ie în litigiul principal.

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.