

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 iunie 2015(\*)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a lucrătorilor – Legislație fiscală – Impozite pe venit – Venituri obținute pe teritoriul unui stat membru – Lucrător nerezident – Impozitare în statul în care are loc încadrarea în muncă – Condiții”

În cauza C-9/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 13 decembrie 2013, primită de Curte la 13 ianuarie 2014, în procedura

**Staatssecretaris van Financiën**

împotriva

**D. G. Kieback,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça și C. Lycourgos, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Kieback, de S. Douma, de G. Boulogne și de N. Schipper, belastingadviseurs;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman și de B. Koopman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Rebelo și de J. Martins da Silva, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de L. Swedenborg, de E. Karlsson și de K. Sparrman, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 martie 2015,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 39 CE (devenit articolul 45 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 domnul Kieback, pe de altă parte, în legătură cu refuzul autorității fiscale olandeze de a deduce din veniturile obținute de persoana interesată în perioada în care ocupa un loc de muncă salarizat în Țările de Jos, între 1 ianuarie și 31 martie 2005, costurile suportate în această perioadă pentru rambursarea unui împrumut garantat cu ipotecă și contractat pentru achiziționarea unei locuințe care îi aparține și care este situată în Germania.

### Cadrul juridic

3 În Țările de Jos, articolul 2.3 din Legea privind impozitul pe venit din 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, denumită în continuare „Legea din 2001”) prevede:

„Impozitul pe venituri se aplică următoarelor venituri obținute de contribuabil în cursul anului calendaristic respectiv:

- a) veniturile impozabile provenite din muncă sau de pe urma unei locuințe,
- b) veniturile impozabile provenite dintr-o participație semnificativă și
- c) veniturile impozabile provenite din economii și din plasamente.”

4 Articolul 2.4 din Legea din 2001 prevede:

„1. Veniturile impozabile provenite din muncă sau de pe urma unei locuințe sunt determinate:

- a) pentru contribuabilii naționali: conform dispozițiilor capitolului 3,
- b) pentru contribuabilii străini: conform dispozițiilor secțiunii 7.2 [...]”

5 Potrivit articolului 2.5 din Legea din 2001:

„1. Orice contribuabil național care are reședința în Țările de Jos numai pe o perioadă a anului calendaristic și orice contribuabil străin care își are reședința într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau pe teritoriul unui stat terț stabilit 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 sau pe teritoriul statului terț respectiv pot opta pentru regimul fiscal pe care prezenta lege îl prevede pentru contribuabilii naționali [...]

[...]”

6 În temeiul articolului 3.120 alineatul 1 din Legea din 2001, unui rezident în Țările de Jos i se permite deducerea „veniturilor negative” realizate de pe urma locuinței proprietate personală situate în Țările de Jos.

7 Conform articolului 7.1 litera a) din Legea din 2001, impozitul este perceput din veniturile impozabile obținute ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe în Țările de Jos în cursul anului calendaristic.

8 În temeiul articolului 7.2 alineatul 2 literele b) și f) din Legea din 2001, din veniturile impozabile obținute ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe fac parte salariul impozabil aferent unei activități prestate în Țările de Jos și, dacă este cazul, veniturile impozabile provenite de pe urma unei locuințe proprietate personală din Țările de Jos.

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

9 Domnul Kieback este un resortisant german. În perioada dintre 1 ianuarie și 31 martie 2005, dată la care a plecat să desfășoare o activitate profesională în Statele Unite, domnul Kieback lucra în Țările de Jos, dar locuia în Germania, unde deținea o locuință proprietate personală.

10 Dacă și-ar fi părăsit locul de muncă în Țările de Jos pe durata întregului an 2005, chiar dacă nu era rezident al acestui stat membru, și-ar fi putut deduce din veniturile impozabile din acel an realizate din activitatea lui salarizată „veniturile negative” aferente locuinței sale și care au rezultat din costurile împrumutului contractat pentru achiziționarea acesteia, cu condiția să fi obținut în același stat membru cea mai mare parte a veniturilor sale din cursul anului respectiv.

11 Întrucât a constatat că domnul Kieback obținuse cea mai mare parte a veniturilor sale din cursul anului 2005 în Statele Unite, autoritatea fiscală olandeză a supus persoana interesată impozitării cu privire la veniturile obținute în Țările de Jos în cursul acestui an, fără a ține cont de „veniturile negative” aferente locuinței sale.

12 După respingerea contestației sale adresate acestei autorități, domnul Kieback a sesizat, în vederea soluționării litigiului, Rechtbank te Breda (Tribunalul din Breda), care i-a admis cererea. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch), care a fost sesizată în apel, a confirmat, la 23 martie 2012, decizia pronunțată în primă instanță.

13 Staatssecretaris van Financiën a declarat recurs la instanța de trimitere, prin care a susținut că, potrivit jurisprudenței Curții, acordarea către un nerezident a unor avantaje fiscale legate de situația personală și familială, în condiții de egalitate cu rezidenții, nu este obligatorie decât dacă cel puțin 90 % din veniturile globale ale persoanei în cauză sunt supuse impozitării în statul în care este încadrat în muncă și dacă acest criteriu trebuie să fie evaluat anual în acest stat.

14 Instanța de trimitere urmărește să afle dacă, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, pentru a stabili dacă contribuabilul realizează întregul sau aproape întregul său venit impozabil în statul în care este încadrat în muncă, situația care trebuie luată în considerare nu ar trebui să fie cea aferentă anului fiscal în întregime, ci numai cea corespunzătoare perioadei în care contribuabilul a locuit într-un stat membru, în speță în Republica Federală Germania, și a lucrat în alt stat membru, respectiv în Regatul Țărilor de Jos. Deși această abordare i se pare cea mai logică, instanța de trimitere își exprimă totuși îndoielile, având în vedere Recomandarea 94/79/CE a Comisiei din 21 decembrie 1993 privind impozitarea anumitor venituri obținute de nerezidenți într-un alt stat membru decât cel de reședință (JO 1994, L 39, p. 22), care, la articolul 2 alineatul (2), face referire la venitul total impozabil în cursul anului calendaristic.

15 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că statul membru în care un contribuabil

desfășoară o activitate salariată trebuie să ia în considerare, la aplicarea impozitului pe venit, situația personală și familială a persoanei interesate, în cazul în care acest contribuabil a lucrat numai o parte a anului fiscal în acest stat membru, în timp ce locuia în alt stat membru, a realizat întregul sau aproape întregul său venit din această perioadă în statul în care își desfășură activitatea profesională, în cursul anului de referință, a plecat să locuiască și să lucreze în alt stat și consideră că nu a realizat toate sau aproape toate veniturile sale pe întreaga durată a anului fiscal în primul stat menționat în care își desfășură activitatea profesională?

2) Există vreo diferență, relevantă în vederea formulării unui răspuns la prima întrebare, în cazul în care statul în care lucrătorul a plecat să locuiască și să lucreze, în cursul anului fiscal, este sau nu este un stat membru al Uniunii Europene?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

16 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 39 alineatul (2) CE trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în scopul impozitării veniturilor unui lucrător nerezident care și-a desfășurat activitățile profesionale într-un stat membru în cursul unei părți a anului avut în vedere, înainte de a pleca să desfășoare aceste activități în alt țară, statul membru menționat să refuze să acorde acestui lucrător un avantaj fiscal în funcție de situația sa personală și familială, pe motiv că, deși a realizat, în statul membru menționat, toate sau aproape toate veniturile sale aferente perioadei respective, acestea nu reprezintă cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile pe tot anul respectiv. De asemenea, ea urmărește să afle dacă împrejurarea că acest lucrător a plecat să își desfășoare activitățile profesionale într-un stat terț, iar nu în alt stat membru al Uniunii, poate avea vreo incidență asupra acestei interpretări.

17 Cu titlu introductiv, trebuie să se precizeze, în primul rând, că instanța de trimitere adresează aceste întrebări într-o situație în care este cert că, spre deosebire de un nerezident precum domnul Kieback, unui contribuabil rezident în Țările de Jos i se pot lua în considerare veniturile negative aferente unei locuințe proprietate personală situate în Țările de Jos, chiar dacă, fiind plecat în cursul unui an să locuiască în alt țară, nu a realizat în Țările de Jos toate sau aproape toate veniturile sale în cursul acestui an.

18 Prin urmare, este cert că, în speță, tratamentul rezervat contribuabililor nerezidenți în temeiul dreptului național aplicabil este mai puțin avantajos decât cel de care beneficiază contribuabilii rezidenți.

19 În al doilea rând, nu se contestă că luarea în considerare a „veniturilor negative” aferente unui bun imobil situat în statul membru de reședință al contribuabilului în cauză constituie, după cum a arătat avocatul general la punctul 29 din concluziile sale, un avantaj fiscal legat de situația personală a persoanei interesate, care este relevantă în vederea aprecierii capacității sale globale de contribuție (a se vedea în acest sens Hotărârea Lakebrink și Peters/Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 34, precum și Hotărârea Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctele 65-67).

20 În acest context, în legătură cu tratamentul mai puțin avantajos rezervat nerezidenților de drept național în cauză, trebuie amintit că, în temeiul articolului 39 alineatul (2) CE, libertatea de circulație a lucrătorilor implică eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă. În special, Curtea a decis că principiul egalității de tratament în materie de remunerare ar fi lipsit de efect dacă și s-ar putea aduce atingere prin dispoziții naționale discriminatorii în materie de impozit pe venit (a se vedea în special Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 23, și Hotărârea Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 22).

21 Acestea fiind spuse, o discriminare nu poate reieși decât din aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea în special Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 30, și Hotărârea Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, punctul 18).

22 În materia impozitului direct, rezidenții și nerezidenții nu sunt, ca regulă generală, în situații comparabile, întrucât venitul obținut pe teritoriul unui stat membru de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite (a se vedea în special Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 25).

23 Prin urmare, la punctul 34 din Hotărârea Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), Curtea a statuat că faptul că un stat membru nu permite nerezidenților să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidenților nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective care există între situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (a se vedea de asemenea Hotărârea Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 26).

24 Nu ar putea exista discriminare în sensul Tratatului CE între rezidenți și nerezidenți decât dacă, în pofida faptului că își 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 Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punctul 26).

25 Acesta este cazul în special atunci când un contribuabil nerezident nu obține un venit important în statul membru în care își are reședința și obține cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul membru în care este încadrat în muncă, astfel încât statul membru de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea în special Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 36, Hotărârea Lakebrink și Peters/Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 30, precum și Hotărârea Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 61).

26 Într-un astfel de caz, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a unui nerezident care obține într-un stat membru diferit de cel de reședință cea mai mare parte a veniturilor sale și cvasitotalitatea veniturilor sale familiale nu este luat în considerare nici în statul membru de reședință, nici în statul membru în care este încadrat în muncă (Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 38, Hotărârea Lakebrink și Peters/Lakebrink,

C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 31, precum și Hotărârea Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 62).

27 La punctul 34 din Hotărârea Lakebrink și Peters/Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), Curtea a precizat că respectivele concluzii din jurisprudența Schumacker se extind la toate avantajele fiscale legate de capacitatea contributivă a nerezidentului care nu sunt acordate nici în statul membru de reședință, nici în statul membru în care acesta este încadrat în muncă (Hotărârea Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 63).

28 Astfel, în ceea ce privește asemenea avantaje fiscale legate de capacitatea contributivă a contribuabilului în cauză, doar împrejurarea că un nerezident a obținut venituri, în statul membru în care era încadrat în muncă, în aceleași condiții ca un rezident al acestui stat nu este suficientă pentru a face ca situația sa să fie comparabilă în mod obiectiv cu cea a acestui rezident. Pentru a fi în prezența unei astfel de comparabilități obiective, mai este necesar ca, în urma obținerii de către acest nerezident a celei mai mari părți din veniturile sale în statul membru în care este încadrat în muncă, statul membru de reședință să nu fie în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a tuturor veniturilor sale și a situației sale personale și familiale.

29 În cazul în care nerezidentul pleacă în cursul anului și își desfășoare activitatea profesională în alt țară, nu există niciun motiv să se aprecieze că, numai pe baza acestui fapt, statul de reședință nu va fi în măsură să ia în considerare totalitatea veniturilor și situația personală și familială a persoanei interesate. În plus, din moment ce, după această plecare, persoana interesată a putut fi angajată în mod succesiv sau chiar simultan în mai multe țări și și-a putut stabili centrul intereselor personale și patrimoniale în oricare dintre aceste țări, nu se poate prezuma că statul în care își desfășura activitatea profesională înainte de plecare are posibilitatea de a aprecia această situație cu mai mare ușurință decât statul sau, după caz, statele în care persoana interesată are reședința ulterior acestei plecări.

30 Situația poate fi diferită numai dacă s-ar dovedi că persoana interesată a obținut în statul membru în care era încadrat în muncă, pe care l-a părăsit în cursul anului, cea mai mare parte a veniturilor sale și cvasitotalitatea veniturilor sale familiale din același an, acest stat fiind, așadar, cel mai în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a tuturor veniturilor sale și a situației sale personale și familiale.

31 Pentru a stabili dacă aceasta este situația, trebuie să se dispună de toate informațiile necesare care permit aprecierea capacității contributive globale a contribuabilului, ținând cont de sursa veniturilor sale și de situația sa personală și familială. Pentru ca o astfel de apreciere să fie suficient de pertinentă în această privință, situația care trebuie luată în considerare trebuie să se raporteze la întregul an fiscal avut în vedere, această perioadă fiind recunoscută în general ca fiind cea care, în majoritatea statelor membre, stă la baza stabilirii impozitului pe venit, cum este cazul, de altfel, în Țările de Jos.

32 Prin urmare, aceasta trebuie să fie situația în special pentru a determina, în cadrul tuturor veniturilor familiale obținute de persoana interesată, partea care reprezintă veniturile pe care le-a obținut în statul în care era încadrat în muncă înainte de a pleca și își desfășoare activitatea profesională în alt țară.

33 De altfel, un astfel de raționament pare să fi prevalat cu ocazia adoptării Recomandării 94/79, al cărei articol 2 alineatul (2) prevede că statele membre nu trebuie să supună veniturile persoanelor fizice nerezidente unui impozit superior celui al rezidenților, în cazul în care veniturile care sunt impozabile în statul membru în care persoana fizică nu este rezidentă constituie cel puțin 75 % din venitul total impozabil al acesteia în cursul anului fiscal.

34 Prin urmare, un contribuabil nerezident care nu a obținut în statul în care era încadrat în muncă toate sau aproape toate veniturile familiale de care a beneficiat în cursul întregului an avut în vedere nu se află într-o situație comparabilă cu cea a rezidenților acestui stat pentru a se ține cont de capacitatea sa contributivă în scopul impozitării în acest stat a veniturilor sale. Statul membru în care contribuabilul a obținut numai o parte a veniturilor sale impozabile în cursul întregului an avut în vedere nu este, așadar, obligat să îi acorde avantajele pe care le acordă propriilor rezidenți.

35 Această concluzie nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea că persoana interesată și-a părăsit locul de muncă dintr-un stat membru pentru a pleca să își desfășoare activitatea profesională nu în alt stat membru, ci într-un stat terț. Astfel, interpretarea cerută de articolul 39 alineatul (2) CE cu privire la obligația pe care o instituie de a nu trata în mod discriminatoriu un lucrător care desfășoară o activitate profesională într-un alt stat membru decât cel în care are reședința se impune oricărui stat membru. Acesta este cazul într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în ceea ce privește statul membru în care lucrătorul, în timp ce locuia în alt stat membru, și-a desfășurat activitatea înainte de a pleca să își desfășoare în alt stat, chiar dacă acesta din urmă nu ar fi un stat membru, ci un stat terț.

36 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la întrebările adresate de articolul 39 alineatul (2) CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în scopul impozitării veniturilor unui lucrător nerezident care și-a desfășurat activitățile profesionale într-un stat membru în cursul unei părăsiri a anului, statul membru menționat să refuze să acorde acestui lucrător un avantaj fiscal în funcție de situația sa personală și familială, pe motiv că, deși a realizat, în acest stat membru, toate sau aproape toate veniturile sale aferente perioadei respective, acestea nu reprezintă cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile pe tot anul respectiv. Împrejurarea că lucrătorul menționat a plecat să își desfășoare activitatea profesională într-un stat terț, iar nu în alt stat membru al Uniunii, nu are nicio incidență asupra acestei interpretări.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

37 Întrucât, în privința părăsirii din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părăsirii menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

**Articolul 39 alineatul (2) CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în scopul impozitării veniturilor unui lucrător nerezident care și-a desfășurat activitățile profesionale într-un stat membru în cursul unei părăsiri a anului, statul membru menționat să refuze să acorde acestui lucrător un avantaj fiscal în funcție de situația sa personală și familială, pe motiv că, deși a realizat, în acest stat membru, toate sau aproape toate veniturile sale aferente perioadei respective, acestea nu reprezintă cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile pe tot anul respectiv. Împrejurarea că lucrătorul menționat a plecat să își desfășoare activitatea profesională într-un stat terț, iar nu în alt stat membru al Uniunii Europene, nu are nicio incidență asupra acestei interpretări.**

Semnături

\* Limba de procedură: neerlandeza.