HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

18 iulie 2007 *

În cauza C-182/06,

având ca obiect o cerere de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Cour administrative (Luxemburg), prin Decizia din 6 aprilie 2006, primită de Curte la 10 aprilie 2006, în procedura

**Marele Ducat al Luxemburgului**

împotriva

**Hans Ulrich Lakebrink,**

**Katrin Peters-Lakebrink,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, preşedinte de cameră, domnii R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič şi E. Levits (raportor), judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Marele Ducat al Luxemburgului, de domnul C. Schiltz, în calitate de agent;

— pentru domnul Lakebrink și doamna Peters-Lakebrink, de M. Kleyr, avocat;

— pentru guvernul olandez, de doamnele H. G. Sevenster și M. de Mol, în calitate de agenți;

— pentru guvernul suedez, de doamna K. Wistrand, în calitate de agent;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 martie 2007,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 39 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Marele Ducat al Luxemburgului, pe de o parte, și domnul Lakebrink și doamna Peters-Lakebrink (denumiți în continuare „soții Lakebrink"), pe de altă parte, având ca obiect impozitul pe venit aferent anului 2002 la care aceștia au fost supuși în Luxemburg.

### Cadrul juridic, acțiunea principală și întrebarea preliminară

3 Soții Lakebrink, resortisanți și rezidenți germani, desfășoară, ambii, o activitate salariată exclusiv în Luxemburg. Cu privire la anul 2002, aceștia au solicitat impozitarea lor colectivă în acest stat membru, în sensul dispozițiilor articolului 157 ter din Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, astfel cum a fost modificată (denumită în continuare «LIR»).

4 În declarația fiscală a acestora adresată administrației fiscale luxemburgheze, soții Lakebrink au declarat un venit locativ negativ în valoare de 26 080 de euro în legătură cu două imobile ai căror proprietari sunt în Germania, fără a le ocupa personal. Aceștia au solicitat luarea în considerare a acestei pierderi locative în vederea stabilirii cotei de impozitare de care beneficiază rezidenții.

5 Respectivul venit locativ negativ a fost constatat în mod corespunzător în decizia de impunere a soților aferentă anului 2002, emisă de Finanzamt Trier (Germania) la 30 iulie 2003. Din această decizie rezultă că soții Lakebrink nu au obținut venituri impozabile în Germania. Din acest motiv, aceștia nu au plătit impozite în Germania.

6 În urma solicitării acestora, soților Lakebrink li s-a aplicat impozitarea colectivă în Luxemburg. Conform articolului 157 ter din LIR, impozitul a fost calculat potrivit cotei care le-ar fi fost aplicabilă dacă ar fi fost rezidenți în acest stat membru. Cu toate acestea, venitul locativ negativ aflat în legătură cu bunurile lor imobile situate în Germania nu a fost luat în considerare la stabilirea acestei cote.

7 Într-adevăr, articolul 157 ter din LIR prevede că, prin derogare de la regimul de impozitare aplicabil contribuabililor rezidenți, în care regula progresivității pentru calcularea cotei de impozitare se aplică tuturor veniturilor cu privire la care dreptul de impozitare aparține altor state, regimul de impozitare aplicabil contribuabililor nerezidenți prevede că, în conformitate cu articolul 134 din LIR, regula progresivității se aplică nu doar veniturilor obținute în Luxemburg, ci și veniturilor profesionale obținute în străinătate ale contribuabililor respectivi.

8 În aplicarea articolului 4 din Convenția încheiată la 23 august 1958 între Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea de reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe avere și în materie de impozit comercial comunal și impozit funciar, dreptul de impozitare a veniturilor obținute din închirierea bunurilor imobile aparține statului în care este situat imobilul, în speță Republicii Federale Germania.

9 Soţii Lakebrink au depus o plângere împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit emise de administraţia fiscală luxemburgheză. Această plângere nu a primit niciun răspuns. Acţiunea acestora, având ca obiect rectificarea acestei decizii, a fost considerată justificată de tribunal administratif luxembourgeois (Tribunalul Administrativ din Luxemburg).

10 Marele Ducat al Luxemburgului a declarat apel împotriva acestei decizii în faţa Cour administrative (Curtea Administrativă). Aceasta din urmă se întreabă în special dacă aplicarea articolului 157 ter din LIR, prin aceea că implică refuzul de a lua în considerare venituri locative negative aflate în legătură cu bunuri imobile ale soţilor Lakebrink situate în Germania în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor acestora obţinute în Luxemburg, constituie o discriminare indirectă interzisă de articolul 39 CE.

11 În aceste condiţii, Cour administrative a hotărât să suspende judecarea cauzei şi să adreseze Curţii următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naţionale, precum cea instituită în [...] Luxemburg prin articolul 157 ter [din] LIR, în aplicarea căreia un resortisant comunitar, nerezident în Luxemburg, care obţine venituri dintr-o activitate [salariată] în Luxemburg, veniturile respective constituind cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, nu poate valorifica veniturile sale locative negative aflate în legătură cu imobile neocupate personal, situate într-un alt stat membru, în speţă în Germania, în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor sale obţinute în Luxemburg?"

## Cu privire la întrebarea preliminară

12 Prin intermediul întrebării sale, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia un resortisant comunitar, nerezident al statului membru în care obține venituri care constituie cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, nu poate, în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor respective, valorifica venituri locative negative în legătură cu imobile neocupate personal și situate în alt stat membru, în timp ce un rezident al primului stat poate valorifica respectivele venituri locative negative.

13 Legislația în discuție în acțiunea principală stabilește un regim fiscal diferit în funcție de situația în care lucrătorul care obține cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile în Luxemburg este sau nu este rezident în acest stat membru.

14 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, deși materia impozitelor directe nu aparține ca atare competenței Comunității Europene, nu este mai puțin adevărat că statele membre trebuie să își exercite competențele proprii cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 21, și Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 30).

15 Este necesar să se constate în continuare că orice resortisant comunitar, independent de reședința și de cetățenia sa, care desfășoară o activitate profesională într-un stat membru diferit de cel de reședință intră în sfera de aplicare a articolului 39 CE (a se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 31).

16 Rezultă că situaţia soţilor Lakebrink, care erau încadraţi în muncă într-un stat membru diferit de cel în care se afla reşedinţa acestora, intră în sfera de aplicare a articolului 39 CE.

17 În sfârşit, potrivit unei jurisprudenţe constante, rezultă că ansamblul dispoziţiilor Tratatului CE referitoare la libera circulaţie a persoanelor urmăreşte facilitarea exercitării de activităţi profesionale de orice natură de către resortisanţii comunitari pe întreg teritoriul Comunităţii şi se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 15 iunie 2000, Sehrer, C-302/98, Rec., p. I-4585, punctul 32, precum şi Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling şi Fleck-Schilling, C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 24).

18 Întrucât soţii Lakebrink sunt încadraţi în muncă în Luxemburg, dar, în acelaşi timp, au reşedinţa în Germania, spre deosebire de persoanele care sunt încadrate în muncă şi au reşedinţa în Luxemburg, aceştia nu aveau dreptul, conform legislaţiei luxemburgheze, să solicite luarea în considerare a pierderilor de venit locativ aflate în legătură cu bunurile imobile ale acestora situate în Germania în vederea stabilirii cotei de impozitare a veniturilor acestora obţinute în Luxemburg.

19 În consecinţă, tratamentul aplicat lucrătorilor nerezidenţi, precum soţii Lakebrink, prin reglementarea în discuţie în acţiunea principală este mai puţin avantajos decât cel de care beneficiază lucrătorii rezidenţi.

20 Guvernele luxemburghez şi olandez susţin, dimpotrivă, că, în măsura în care respectiva reglementare nu ţine seama de vreun venit obţinut în străinătate şi care nu provine din desfăşurarea unei activităţi profesionale, fie că este negativ sau pozitiv, aceasta oferă contribuabililor nerezidenţi un regim fiscal în general mai avantajos faţă de contribuabilii rezidenţi.

21 O astfel de apreciere globală a efectelor reglementării respective nu ar putea fi reținută, în măsura în care aceasta ar echivala cu lipsirea de substanță a interdicției prevăzute la articolul 39 CE.

22 Într-adevăr, dacă o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală poate oferi avantaje fiscale contribuabililor nerezidenți care valorifică venituri pozitive obținute în străinătate ce nu provin din desfășurarea unei activități profesionale sau cel puțin venituri în majoritate pozitive, alta este situația în ceea ce privește contribuabilii nerezidenți, precum soții Lakebrink, care nu obțin decât venituri negative din străinătate ce nu provin din desfășurarea unei activități profesionale.

23 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 29 din concluzii, împrejurarea că, într-o situație precum cea din acțiunea principală, reglementarea în cauză defavorizează nerezidenții nu ar putea fi compensată de faptul că, în alte situații, aceeași reglementare nu dezavantajează nerezidenții față de rezidenți.

24 În acest context, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu ar putea fi justificat de existența altor avantaje fiscale, presupunând chiar că astfel de avantaje există (a se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 97 și jurisprudența citată).

25 În plus, trebuie arătat că, în absența unor venituri impozabile în statul lor de reședință, lucrători precum soții Lakebrink nu au posibilitatea de a solicita luarea în considerare a pierderilor de venit locativ aflate în legătură cu bunurile imobile ale acestora situate în acest stat membru și se văd astfel privați de orice posibilitate de a obține luarea în considerare a venitului lor locativ negativ în vederea stabilirii cotei de impozitare a tuturor veniturilor lor.

26 În aceste condiții, trebuie să se verifice dacă dezavantajul fiscal care îi afectează pe lucrătorii care nu își au reședința la Luxemburg, precum soții Lakebrink, poate constitui o discriminare indirectă întemeiată pe criteriul cetățeniei interzisă de articolul 39 CE.

27 Într-adevăr, în temeiul unei jurisprudențe constante, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea de reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 30, Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 26, și Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta, C-383/05, Rec., p. I-2555, punctul 18).

28 Or, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 31).

29 În consecință, refuzul unui stat membru de a permite unui contribuabil nerezident să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă unui contribuabil rezident nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, deoarece aceste două categorii de contribuabili nu se află într-o situație comparabilă.

30 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, situația este totuși diferită în cazul în care nerezidentul nu obține un venit important în statul său de reședință 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, citată anterior, punctul 36).

31 Potrivit aceleiași jurisprudențe, 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 luată în considerare nici în statul de reședință, nici în statul în care este încadrat în muncă (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 38).

32 Această jurisprudență se aplică într-o situație precum cea din acțiunea principală.

33 Într-adevăr, pe de o parte, discriminarea prezentată la punctul 31 din prezenta hotărâre privește *a fortiori* lucrători nerezidenți, precum soții Lakebrink, care, astfel cum s-a subliniat la punctul 25 din prezenta hotărâre, nu obțin niciun venit în statul lor de reședință și obțin cea mai mare parte a veniturilor lor familiale dintr-o activitate desfășurată în statul în care sunt încadrați în muncă.

34 Pe de altă parte, rațiunea pe care se întemeiază discriminarea constatată de Curte în Hotărârea Schumacker, citată anterior, și amintită la punctul 31 din prezenta hotărâre se referă, astfel cum a evidențiat avocatul general la punctul 36 din concluzii, la toate avantajele fiscale legate de capacitatea contributivă a nerezidentului care nu sunt luate în considerare nici în statul de reședință, nici în statul în care

acesta este încadrat în muncă (a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Ritter-Coulais, citate anterior, punctele 97-99), capacitatea contributivă putând, de altfel, să fie calificată ca făcând parte din situația personală a nerezidentului în sensul Hotărârii Schumacker, citate anterior.

35 În consecință, refuzul administrației fiscale dintr-un stat membru de a lua în considerare venituri locative negative aflate în legătură cu bunuri imobile situate în străinătate constituie o discriminare interzisă de articolul 39 CE.

36 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care nu permite unui resortisant comunitar, nerezident în statul membru în care obține venituri ce reprezintă cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, să solicite luarea în considerare, în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor respective, a unor venituri locative negative aflate în legătură cu imobile neocupate personal și situate într-un alt stat membru, în condițiile în care un rezident al primului stat membru poate solicita luarea în considerare a veniturilor locative negative respective.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

37 Întrucât, în privința părților 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 părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

**Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care nu permite unui resortisant comunitar, nerezident în statul membru în care obține venituri ce reprezintă cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, să solicite luarea în considerare, în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor respective, a unor venituri locative negative aflate în legătură cu imobile neocupate personal și situate într-un alt stat membru, în condițiile în care un rezident al primului stat membru poate solicita luarea în considerare a veniturilor locative negative respective.**

Semnături