HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 octombrie 2009 *

În cauza C-35/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania), prin decizia din 22 ianuarie 2008, primită de Curte la 31 ianuarie 2008, în procedura

Grundstücksgemeinschaft Busley/Cibrian

împotriva

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, doamna P. Lindh, domnii A. Rosas, U. Lõhmus (raportor) și A. Ó Caoimh, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 martie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Grundstücksgemeinschaft Busley/Cibrian, de R. Busley, Rechtsanwalt;

— pentru Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, de domnul H. Henzler, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți;

— pentru Autoritatea AELS de Supraveghere, de domnul P. Bjørgan, precum și de doamna L. Armati, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 18 CE și 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Busley și domnul Cibrian Fernandez, în calitate de moștenitori aflați în indiviziune, pe de o parte, și Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (Autoritatea fiscală pentru societăți din Stuttgart, denumită în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, în legătură cu tratamentul fiscal acordat de acesta din urmă, pentru anii 1997-2003, veniturilor obținute dintr-o casă situată în Spania, pe care cei dintâi o moșteniseră de la părinții lor.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10) prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I."

4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, în cuprinsul titlului XI din această anexă, circulația capitalului cu caracter personal, inclusiv moștenirile și succesiunile.

Reglementarea națională

5 Articolul 2a alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea în vigoare în perioada 1997-2003 (denumită în continuare „EStG"), prevede că anumite categorii de venituri negative de origine străină nu se pot compensa decât cu venituri pozitive de aceeași natură obținute în același stat precum veniturile negative menționate. În măsura în care acestea din urmă nu se pot compensa astfel, se deduc din veniturile pozitive de aceeași natură pe care contribuabilul le realizează în cursul anilor de impozitare ulteriori în același stat. Deducerea nu este admisă decât dacă veniturile negative nu puteau fi luate în calcul în cursul perioadelor de impozitare anterioare. Printre categoriile menționate figurează, la punctul 6 litera a) al primei teze a

aceluiași paragraf, veniturile negative din închirierea și din arendarea unor bunuri imobile sau a unor ansambluri de bunuri, atunci când acestea sunt situate într-un alt stat.

6 Articolul 7 alineatul 4 prima teză din EStG prevede, cu titlu de deduceri pentru amortizare până la amortizarea integrală, la punctul 1, deducerea anuală de 3 % a costului de achiziționare sau de construire a clădirilor care fac parte din patrimoniul unei întreprinderi, care nu sunt utilizate pentru locuire și pentru care cererea de obținere a autorizației de construcție a fost introdusă după 31 martie 1985. Punctul 2 al aceleiași teze prevede rata de amortizare anuală pentru clădirile care nu îndeplinesc aceste condiții, și în special deducerea anuală de 2 % din costul de achiziționare sau de construire a celor care au fost finalizate după 31 decembrie 1924.

7 Prin derogare de la dispozițiile articolului 7 alineatul 4 menționat, este posibil, în temeiul articolului 7 alineatul 5 prima teză din EStG, să se aplice o amortizare degresivă în privința clădirilor situate pe teritoriul național care au fost construite de contribuabil sau care au fost achiziționate de acesta cel mai târziu la sfârșitul anului finalizării acestora. Potrivit punctului 3 litera a) al acestei teze, pot fi deduse cu acest titlu, pentru clădirile în sensul articolului 7 alineatul 4 prima teză punctul 2 din EStG pe care contribuabilul le-a construit pe baza unei cereri de obținere a autorizației de construcție introduse după 28 februarie 1989 și înainte de 1 ianuarie 1996 sau le-a achiziționat în temeiul unui contract obligatoriu încheiat în mod corespunzător din punct de vedere juridic după 28 februarie 1989 și înainte de 1 ianuarie 1996, în măsura în care sunt utilizate în scop de locuință, următoarele procente din costul de achiziționare sau de construire a clădirilor:

— pentru anul de finalizare și pentru următorii trei ani, de fiecare dată câte 7 %,

— pentru următorii șase ani, de fiecare dată câte 5 %,

— pentru următorii șase ani, de fiecare dată câte 2 %,

— pentru următorii 24 de ani, de fiecare dată câte 1,25 %.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

8 Reclamanții din acțiunea principală, frate și soră, sunt resortisanți spanioli care, de la naștere, au domiciliul în Germania. În cursul anilor 1997-2003, aceștia au obținut venituri dintr-o activitate salariată și erau supuși la plata impozitului în Germania pentru integralitatea veniturilor lor.

9 În 1990, părinții reclamanților din acțiunea principală, și ei resortisanți spanioli, au început construcția unei case în Spania, care a fost finalizată în 1993. Mama și tatăl reclamanților menționați au decedat în 1995 și, respectiv, în 1996. La deschiderea succesiunii, în luna noiembrie 1996, reclamanții din acțiunea principală au devenit proprietari ai acestei case sub forma unei indiviziuni succesorale („Erbengemeinschaft"), dar nu au locuit-o niciodată. Respectiva casă a fost închiriată începând cu 1 ianuarie 2001 și vândută în 2006.

10 În declarațiile lor fiscale depuse la Finanzamt pentru anii 1997-2003, aceștia au solicitat, în privința casei respective, aplicarea amortizării degresive prevăzute la articolul 7 alineatul 5 din EStG, pe de o parte, și neaplicarea compensării limitate a pierderilor, prevăzută la articolul 2a alineatul 1 prima teză punctul 6 litera a) din EStG, pe de altă parte. Finanzamt a respins aceste cereri și a aplicat această din urmă dispoziție, precum și amortizarea liniară prevăzută la articolul 7 alineatul 4 din EStG, pentru motivul că respectiva casă nu era situată pe teritoriul național.

11 Întrucât Finanzamt nu a luat o decizie cu privire la reclamațiile introduse în termen împotriva deciziei sale de respingere, reclamanții din acțiunea principală au formulat o acțiune în fața instanței de trimitere, susținând că tratamentul fiscal al veniturilor obținute din casa lor situată în Spania încalcă articolele 39 CE și 43 CE.

12 Instanța de trimitere consideră că acțiunea formulată de reclamanții din acțiunea principală nu poate fi admisă potrivit dreptului național, din moment ce casa respectivă nu este situată în Germania. Totuși, aceasta are îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea cu articolul 56 CE a articolului 2a alineatul 1 prima teză punctul 6 litera a) și a articolului 7 alineatul 5 din EStG și precizează că, în cazul în care Curtea constată că Tratatul CE se opune unor dispoziții naționale precum acestea din urmă, această acțiune ar trebui să fie admisă.

13 În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Articolul 56 CE se opune ca o persoană fizică supusă [integral la plata impozitului] în Germania să nu poată deduce din baza de calcul a impozitului său pe venit în Germania, pentru exercițiul în cursul căruia au intervenit pierderile, pierderi din închirierea și din arendarea unui bun imobil situat într-un alt stat membru al [Uniunii Europene], spre deosebire de cazul unei pierderi aferente unui bun imobil situat pe teritoriul național?

b) Aspectul că persoana fizică a efectuat ea însăși investiția imobiliară joacă vreun rol sau dreptul comunitar este încălcat de asemenea în cazul în care persoana fizică a devenit proprietar al bunului imobil situat într-un alt stat membru în urma unei succesiuni?

2) Articolul 56 CE se opune ca o persoană fizică supusă [integral la plata impozitului] în Germania să nu poată realiza, în cadrul stabilirii veniturilor din închirierea și din arendarea unui bun imobil situat într-un alt stat membru al [Uniunii Europene], decât amortizarea normală, pe când, pentru bunuri imobile situate pe teritoriul național, aceasta ar putea realiza o amortizare degresivă mai ridicată?

3) În cazul unor răspunsuri negative la prima și la a doua întrebare, dispozițiile naționale în litigiu sunt contrare liberei circulații prevăzute la articolul 18 CE?"

14 În cadrul ședinței, reclamanții din acțiunea principală au menționat Curții că Finanzamt le-a transmis o comunicare potrivit căreia era admisă cererea acestora privind luarea în calcul a pierderilor provenite din închirierea casei lor situate în Spania, cerere care face obiectul primei întrebări preliminare. Întrucât instanța de trimitere nu a informat totuși Curtea că ar retrage această întrebare, este necesar să se răspundă la aceasta.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

15 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 CE se opune legislației unui stat membru privind impozitul pe venit care subordonează dreptul persoanelor fizice rezidente și integral supuse la plata impozitului de a beneficia atât de deducerea din baza impozabilă a pierderilor provenite din închirierea și din arendarea unui bun imobil în anul producerii acestora, cât și de aplicarea unei amortizări

degresive, în cadrul determinării veniturilor obținute dintr-un astfel de bun, condiției ca acesta din urmă să fie situat pe teritoriul statului membru respectiv.

16 Instanța de trimitere urmărește de asemenea să afle dacă articolul 56 CE se aplică unei situații, precum cea din acțiunea principală, în care persoanele interesate au devenit proprietari ai bunului respectiv prin succesiune.

17 În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante, întrucât din tratat lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor" în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, nomenclatorul care constituie anexa I la Directiva 88/361 păstrează o valoare indicativă, chiar dacă această directivă a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 și articolul 70 alineatul (1) din Tratatul CE, abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], dat fiind că, potrivit celui de al treilea paragraf al introducerii acestei anexe, nomenclatorul pe care îl conține nu constituie o listă exhaustivă a mișcărilor de capital (a se vedea în special Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 22 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 12 februarie 2009, Block, C-67/08, Rep., p. I-883, punctul 19).

18 Amintind în special că moștenirile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal", Curtea a apreciat că moștenirile, inclusiv cele care au ca obiect bunuri imobile, constituie mișcări de capital în sensul articolului 56 CE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctele 40-42, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 30, Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctele 26 și 27, precum și Hotărârea Block, citată anterior, punctul 20).

19 O situație în care persoane fizice rezidente în Germania și integral supuse la plata impozitului în acest stat membru moștenesc o casă situată în Spania se află, în

consecință, sub incidența articolului 56 CE. Prin urmare, nu este necesar să se examineze aplicabilitatea articolelor 39 CE și 43 CE, invocate de reclamanții din acțiunea principală.

20 În ceea ce privește existența de restricții privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, trebuie amintit că măsurile interzise prin această dispoziție le includ pe cele 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 (a se vedea 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 din 22 ianuarie 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rep., p. I-299, punctul 23).

21 Pot fi considerate ca reprezentând astfel de restricții nu doar măsurile naționale susceptibile să împiedice sau să limiteze cumpărarea unui imobil situat în alt stat membru, ci și cele care sunt susceptibile să descurajeze păstrarea unui astfel de bun (a se vedea, prin analogie, Hotărârea STEKO Industriemontage, citată anterior, punctul 24 și jurisprudența citată).

22 Din decizia de trimitere reiese că, în primul rând, în vederea stabilirii bazei de impozitare a impozitului pe venit al unui contribuabil în Germania, pierderile suferite din veniturile care provin, printre altele, din închirierea unui bun imobil situat în Germania pot fi luate integral în calcul în anul producerii lor. În schimb, în temeiul articolului 2a alineatul 1 prima teză punctul 6 litera a) din EStG, pierderile locative care provin dintr-un bun imobil situat în afara teritoriului național nu sunt deductibile decât din veniturile pozitive ulterioare care provin din închirierea acestui bun.

23 În al doilea rând, un contribuabil în Germania poate, în temeiul articolului 7 alineatul 5 din EStG, să aplice o amortizare degresivă, în condițiile enunțate la această dispoziție, în privința unui bun imobil situat pe teritoriul național. Această amortizare poate să conducă, în primii ani, la o sumă net mai ridicată a pierderilor locative și, în consecință,

la o sarcină fiscală net mai redusă pentru respectivul contribuabil decât cele rezultate din amortizarea liniară prevăzută la articolul 7 alineatul 4 prima teză punctul 2 din EStG, singura amortizare care poate fi aplicată bunurilor imobile prevăzute la această dispoziție dacă acestea sunt situate în afara teritoriului Germaniei.

24 Desigur, veniturile negative care rezultă, pentru un contribuabil rezident în Germania, dintr-un imobil dat în locațiune într-un alt stat membru ar putea în final să fie luate în calcul în Germania în măsura în care acest bun ar produce ulterior venituri pozitive. Pe de altă parte, astfel cum arată Finanzamt, aplicarea amortizării degresive nu are ca efect decât să creeze o amânare a impozitării printr-o anticipare a amortizărilor.

25 Nu este mai puțin adevărat că, presupunând chiar că respectivul contribuabil deține un astfel de bun o perioadă suficient de îndelungată pentru a imputa totalitatea pierderilor asupra unor venituri pozitive ulterioare, precum și pentru a amortiza complet costul de achiziționare sau de construire a acestui bun, acesta nu poate beneficia, spre deosebire de un contribuabil cu reședința în Germania care a investit într-un bun imobil în acest stat membru, nici de luarea imediată în calcul a acestor pierderi, nici de o rată de amortizare inițială mai ridicată și este astfel privat, precum subliniază Comisia Comunităților Europene, de un avantaj de trezorerie (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctele 84 și 153, precum și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 29).

26 Reiese că situația fiscală a unei persoane fizice rezidente și integral supuse la plata impozitului în Germania, care dispune, precum reclamanții din acțiunea principală, de un bun imobil într-un alt stat membru este mai puțin favorabilă decât ar fi dacă acest bun ar fi situat în Germania.

27 Acest dezavantaj fiscal este susceptibil să descurajeze o astfel de persoană atât să efectueze o investiție într-un bun imobil situat în alt stat membru, cât și să păstreze un

astfel de bun al cărui proprietar este. Rezultă că măsuri naționale precum cele în discuție în acțiunea principală constituie restricții privind circulația capitalurilor, interzise, în principiu, de articolul 56 CE.

28 Cu toate acestea, trebuie să se examineze dacă restricțiile menționate sunt justificate, după cum susțin Finanzamt și guvernul german, astfel încât să poată fi admise, cu condiția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 79, Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, C-152/05, Rep., p. I-39, punctul 26, precum și Hotărârea din 10 februarie 2009, Comisia/Italia, C-110/05, Rep., p. I-519, punctul 59).

29 În ceea ce privește articolul 2a alineatul 1 prima teză punctul 6 litera a) din EStG, Finanzamt susține că această dispoziție este conformă cu principiul teritorialității, astfel cum este acesta admis de Curte la punctul 22 din Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer (C-250/95, Rec., p. I-2471).

30 Totuși, acest principiu, care îndeplinește funcția de a introduce, în aplicarea dreptului comunitar, necesitatea de a ține seama de limitele competențelor fiscale ale statelor membre, nu se opune luării în calcul, de către o persoană integral supusă la plata impozitului într-un stat membru, a veniturilor negative provenite dintr-un imobil situat în alt stat (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Rewe Zentralfinanz, citată anterior, punctul 69). În consecință, dispoziția menționată, în temeiul căreia reclamanții din acțiunea principală, integral supuși la plata impozitului în Germania, nu pot lua în calcul pierderile provenite din casa lor situată în Spania, nu poate fi considerată drept o punere în aplicare a principiului teritorialității.

31 În ceea ce privește articolul 7 alineatul 5 din EStG, Finanzamt, precum și guvernul german susțin că punctul 3 litera a) al primei teze a acestui alineat are drept obiectiv să încurajeze construirea de locuințe pentru a satisface nevoile de astfel de locuințe ale populației germane. Potrivit acestora, acest obiectiv are un caracter sociopolitic și constituie un motiv imperativ de interes general. Guvernul menționat a mai precizat, ca răspuns la întrebările adresate de Curte în ședință, că numai locuințele destinate

închirierii pot beneficia de amortizarea degresivă prevăzută la această dispoziție, care fusese adoptată ca răspuns la o lipsă generalizată de locuințe de acest tip în Germania.

32 În această privință, chiar dacă s-ar presupune că obiectivul menționat este de natură să justifice o restricție privind libera circulație a capitalurilor, nu rezultă că o astfel de măsură națională, care operează o distincție netă în funcție de faptul dacă locuințele sunt situate sau nu sunt situate pe teritoriul național, este de natură a garanta realizarea acestuia. Astfel, în loc să aibă în vedere locurile în care penuria de astfel de locuințe ar fi deosebit de evidentă, articolul 7 alineatul 5 prima teză punctul 3 litera a) din EStG face abstracție, astfel cum au subliniat reclamanții din acțiunea principală și Comisia în cadrul ședinței, de nevoile diferite de la o regiune la alta din Germania. În plus, orice categorie de locuință, de la cea mai simplă până la cea mai luxoasă, poate face obiectul unei amortizări degresive. În aceste condiții, nu s-ar putea prezuma că investitorii privați, motivați în special de considerații financiare, îndeplinesc obiectivul pretins sociopolitic al acestei dispoziții.

33 Așadar, trebuie să se răspundă la prima și la cea de a doua întrebare că articolul 56 CE se opune legislației unui stat membru privind impozitul pe venit care subordonează dreptul persoanelor fizice rezidente și integral supuse la plata impozitului de a beneficia atât de deducerea din baza impozabilă a pierderilor provenite din închirierea și din arendarea unui bun imobil în anul producerii acestora, cât și de aplicarea unei amortizări degresive, în cadrul determinării veniturilor obținute dintr-un astfel de bun, condiției ca acesta din urmă să fie situat pe teritoriul statului membru respectiv.

Cu privire la a treia întrebare

34 Având în vedere răspunsul dat la prima și la cea de a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 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 a treia) declară:

Articolul 56 CE se opune legislației unui stat membru privind impozitul pe venit care subordonează dreptul persoanelor fizice rezidente și integral supuse la plata impozitului de a beneficia atât de deducerea din baza impozabilă a pierderilor provenite din închirierea și din arendarea unui bun imobil în anul producerii acestora, cât și de aplicarea unei amortizări degresive, în cadrul determinării veniturilor obținute dintr-un astfel de bun, condiției ca acesta din urmă să fie situat pe teritoriul statului membru respectiv.

Semnături