HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

22 martie 2007 *

În cauza C-383/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Cour de cassation (Belgia), prin decizia din 7 octombrie 2005, primită de Curte la 24 octombrie 2005, în procedura

Raffaele Talotta

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (raportor) și E. Levits, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Talotta, de X. Thiebaut și X. Pace, avocați;

— pentru guvernul belgian, de domnul M. Wimmer, în calitate de agent, asistat de B. van de Walle de Ghelcke, avocat;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și D. Martin, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 noiembrie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între domnul Talotta, pe de o parte, și État belge (statul belgian), pe de altă parte, referitor la aplicarea în privința sa, în calitate de contribuabil nerezident, a unei baze de impozitare minimale pentru anul fiscal 1992.

Cadrul juridic

3 Impozitul pe venitul persoanelor fizice și juridice este reglementat în Belgia de Codul privind impozitele pe venituri 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) (*Moniteur belge* din 30 iulie 1992), care, în versiunea aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală, prevede la articolul 341 primul paragraf:

„În lipsa probei contrarii, evaluarea bazei impozabile poate fi făcută, pentru persoanele juridice, ca și pentru persoanele fizice, potrivit semnelor sau indiciilor din care rezultă fonduri mai mari decât cele atestate de veniturile declarate."

4 Articolul 342 din același cod prevede:

„§ 1. În lipsa unor elemente probatorii furnizate fie de persoanele interesate, fie de către administrație, beneficiile sau profiturile vizate la articolul 23, § 1, 1° și 2°, se determină, pentru fiecare contribuabil, în funcție de beneficiile sau profiturile normale a cel puțin trei contribuabili similari și ținând cont, după caz, de capitalul investit, de cifra de afaceri, de numărul de lucrători, de forța motrice utilizată, de valoarea locativă a terenurilor exploatate, precum și de orice alte informații utile.

[...]

§ 2. Regele stabilește, în funcție de elementele indicate la § 1 primul paragraf, nivelul minim al beneficiilor impozabile pentru societățile străine care care își desfășoară activitatea în Belgia."

5 Articolul 182 al decretului regal de punere în executare a Codului privind impozitele pe venituri 1992, din 27 august 1993 (*Moniteur belge* din 13 septembrie 1993, denumit în continuare „decretul regal din 27 august 1993"), prevede:

„§ 1. Nivelul minim al beneficiilor impozabile pentru societățile străine care își desfășoară activitatea în Belgia, care sunt taxabile potrivit procedurii comparației prevăzute la articolul 342 § 1 primul paragraf din Codul privind impozitele pe venituri 1992, se stabilește după cum urmează:

[...]

3° întreprinderi din sectorul comercial și al prestărilor de servicii:

a) [...] horeca [(hoteluri, restaurante, cafenele)] [...]: 100 [BEF] pe 1 000 [BEF] din cifra de afaceri, cu un minimum de 300 000 [BEF] pe membru al personalului (numărul mediu pentru anul avut în vedere);

[...]

§ 2. În niciun caz cuantumul beneficiilor impozabile determinat potrivit § 1 nu poate fi mai mic de 400 000 [BEF].

[...]"

6 În sensul articolului 24 § 5 din Convenția între Belgia și Luxemburg pentru evitarea dublei impuneri și pentru reglementarea altor aspecte particulare în materia impozitului pe venit și pe patrimoniu, semnată la Luxemburg la 17 septembrie 1970 (denumită în continuare „convenția"):

„Impunerea unui sediu permanent deținut de o întreprindere a unui stat contractant în alt stat contractant nu se face în acest alt stat în condiții mai puțin favorabile decât impunerea întreprinderilor din acest alt stat care desfășoară aceeași activitate."

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 Domnul Talotta, rezident în Marele Ducat al Luxemburgului, exploatează, în calitate de persoană fizică, un restaurant în Belgia.

8 Întrucât nu și-a stabilit domiciliul fiscal pe teritoriul belgian, domnul Talotta este supus în Belgia la plata impozitului pentru persoane fizice nerezidente doar pentru veniturile obținute în acest stat membru.

9 Întrucât domnul Talotta a depus cu întârziere declarația de impunere a persoanelor fizice nerezidente pentru anul fiscal 1992, administrația fiscală din Belgia i-a adus la cunoștință intenția sa de a-i aplica impozitul din oficiu, în temeiul articolului 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992. Această prevedere permite administrației menționate ca, în lipsa elementelor probatorii furnizate fie de contribuabil, fie de administrație, să impoziteze firmele străine care funcționează în Belgia în funcție de cifra de afaceri și de numărul de membri ai personalului, pe baza unui nivel minim al beneficiilor impozabile determinat prin decretul regal din 27 august 1993, care nu poate fi, pentru firmele care își desfășoară activitatea în sectorul horeca, mai mic de 400 000 BEF pentru anul fiscal în discuție în acțiunea principală.

10 În temeiul acestor prevederi legale, administrația fiscală belgiană a stabilit în sarcina domnului Talotta, pentru anul fiscal 1992, un impozit pentru persoane fizice nerezidente, stabilit pe baza unui număr de șase membri ai personalului.

11 Aceeași administrație a respins, printr-o decizie din 23 iunie 1998, contestația formulată de domnul Talotta împotriva impozitului menționat.

12 Reclamantul din acțiunea principală a atacat această decizie în fața cour d'appel (Curtea de Apel) din Liège, care, printr-o hotărâre din 16 iunie 2004, a respins acțiunea formulată de partea interesată.

13 În recursul formulat în fața Cour de cassation (Curtea de Casație), domnul Talotta a arătat, în primul aspect al primului capăt de cerere, că cour d'appel din Liège nu a motivat în mod legal hotărârea atacată, încălcând articolul 149 din Constituția belgiană, deoarece nu a răspuns la motivul rezultat din faptul că impozitul pus în sarcina sa fusese stabilit potrivit unor criterii mai puțin favorabile decât cele care sunt aplicate pentru întreprinderile belgiene care exercită aceeași activitate. Domnul Talotta a susținut, în al doilea aspect al primului capăt de cerere, că, prin pronunțarea unei hotărâri în sensul că impozitul în discuție în acțiunea principală a fost stabilit în mod legal ca urmare a aplicării articolului 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 și a articolului 182 din decretul regal din 27 august 1993, cour d'appel menționată a încălcat articolul 24 § 5 din convenție și articolul 52 din tratat.

14 După ce a respins primul aspect al primului capăt de cerere ca nefondat, Cour de cassation a hotărât, în ceea ce privește al doilea aspect al primului capăt de

cerere, să suspende judecata cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[Articolul 52 din tratat] trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi din dreptul național, precum articolul 182 din decretul regal din 27 august 1993, pentru aplicarea articolului 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992, care aplică baze de impozitare minimale doar nerezidenților?"

Cu privire la întrebarea preliminară

15 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 52 din tratat se opune reglementării unui stat membru, precum cea care rezultă din articolul 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 și din articolul 182 din decretul regal din 27 august 1993, care prevede baze de impozitare minimale doar în privința contribuabililor nerezidenți.

16 De la început trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19 și jurisprudența citată).

17 Normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, bazate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat (hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 26 și jurisprudența citată).

18 O discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 30, și hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind, C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 21).

19 În ceea ce privește impozitarea directă, Curtea a admis, în cauze referitoare la impozitarea veniturilor persoanelor fizice, că situația rezidenților și cea a nerezidenților într-un anumit stat nu sunt, ca regulă generală, comparabile, întrucât prezintă diferențe obiective, atât din punctul de vedere al sursei de venit, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al luării în considerare a situației personale sau familiale (hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 31-34, hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 18, și hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, Rec., p. I-3089, punctul 41). Aceasta a precizat totuși că, în prezența unui avantaj fiscal al cărui beneficiu ar fi refuzat nerezidenților, o diferență de tratament între aceste două categorii de contribuabili ar putea fi calificată ca discriminare în sensul tratatului, atât timp cât nu există niciun fel de diferență obiectivă de situație de natură să justifice o diferență de tratament cu privire la acest aspect între cele două categorii de contribuabili (hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 36-38, și hotărârea Asscher, citată anterior, punctul 42).

20 În această privință, trebuie subliniat că din dosarul prezentat Curții rezultă că articolul 342 § 1 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 urmărește

reglementarea situațiilor în care contribuabilul, rezident sau nerezident, nu a furnizat administrației fiscale elemente probatorii cu privire la beneficiile sau profiturile sale.

21 În privința contribuabililor rezidenți, rezultă tot din dosarul prezentat Curții că administrația fiscală din Belgia poate, conform criteriilor stabilite de articolul 342 § 1 din Codul privind impozitele pe venituri 1992, să determine beneficiul care trebuie luat în considerare prin comparație cu beneficiile normale a cel puțin trei contribuabili rezidenți similari.

22 În caz de imposibilitate de a recurge la această metodă de determinare a beneficiului, din dosarul prezentat Curții rezultă de asemenea că respectiva administrație poate, conform articolului 341 primul paragraf din codul menționat, să aplice doar în privința contribuabililor rezidenți metoda forfetară de impozitare bazată pe „semnele sau indiciile din care rezultă fonduri mai mari decât cele pe care le atestă veniturile declarate".

23 În schimb, în lipsă de elemente probatorii, cifra de afaceri a contribuabililor nerezidenți este determinată prin aplicarea unor baze de impozitare minimale.

24 Astfel, trebuie constatat că legislația națională în discuție în acțiunea principală tratează în mod diferit contribuabilii, după cum sunt sau nu rezidenți în Belgia.

25 Or, nu se poate admite ca statul membru în care se situează sediul permanent să poată aplica baze de impozitare minimale doar în privința contribuabililor nerezidenți pentru simplul motiv al rezidenței lor într-un alt stat membru, deoarece astfel s-ar goli de conținut articolul 52 din tratat (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, C-270/83, Rec., p. 273, punctul 18).

26 Într-adevăr, venitul obținut de un contribuabil rezident, în cadrul unei activități independente pe teritoriul statului membru vizat, și cel obținut de un contribuabil nerezident, tot în cadrul unei activități independente exercitate pe teritoriul acestui stat membru, sunt clasificate în aceeași categorie de venituri, provenind din activități independente pe teritoriul aceluiași stat membru.

27 Guvernul belgian arată, în susținerea afirmațiilor sale, că există diferențe obiective între situația rezidenților și cea a nerezidenților în ceea ce privește mijloacele de probă de care dispune administrația fiscală pentru a stabili baza veniturilor impozabile, că, în ipoteza în care o parte dintre operațiunile unui contribuabil nerezident s-ar efectua pe teritoriul altui stat membru decât cel în care exercită o activitate independentă, un eventual schimb de informații cu statul de rezidență prin mecanismul prevăzut în Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) nu pare nici realist, nici eficace pentru a remedia dificultățile practice ridicate de impozitarea prin comparație, deoarece administrația din Belgia nu dispune, într-un astfel de caz, pe de o parte, de informațiile comunicate de statul de rezidență în cadrul schimbului de informații spontane sau automate și, pe de altă parte, de elemente sigure, astfel încât cererea de schimb de informații ar fi inadmisibilă.

28 Or, după cum a subliniat și avocatul general la punctul 70 din concluziile sale, un contribuabil rezident și un contribuabil nerezident prezintă pentru administrația fiscală competentă, în ipoteza în care o parte dintre operațiunile acestor contribuabili s-ar desfășura pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care exercită activități independente, aceleași dificultăți, astfel încât aceste două categorii de contribuabili se află într-o situație în mod obiectiv comparabilă.

29 În plus, trebuie să amintim că, în ipoteza în care o parte dintre operațiunile unui contribuabil ar fi efectuate pe teritoriul unui stat membru, altul decât cel în care își exercită o activitate independentă, un stat membru poate invoca Directiva 77/799 pentru a obține, din partea autorităților competente ale unui alt stat membru, toate informațiile susceptibile de a-i permite stabilirea corectă a impozitului pe venit sau toate informațiile pe care le consideră necesare pentru a aprecia cuantumul exact al impozitului pe venit datorat de un contribuabil în funcție de legislația pe care o aplică (hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 42 și jurisprudența citată).

30 Așadar, trebuie constatat că, în sensul reglementării naționale în discuție în acțiunea principală, contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți se află într-o situație în mod obiectiv comparabilă.

31 Această interpretare nu este în niciun caz infirmată de observația guvernului belgian potrivit căreia bazele de impozitare minimale, în sensul reglementării naționale în discuție în acțiunea principală, sunt adesea mai favorabile contribuabililor nerezidenți decât impozitarea prin comparație aplicată contribuabililor rezidenți. Într-adevăr, chiar presupunând că regimul fiscal din Belgia este de cele mai multe ori

favorabil contribuabililor nerezidenți, nu este mai puțin adevărat că, atunci când se dovedește a fi dezavantajos pentru contribuabilii menționați, acest regim duce la o inegalitate de tratament în raport cu contribuabilii rezidenți și creează astfel un obstacol în calea libertății de stabilire garantate de articolul 52 din tratat (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID, C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 27 și jurisprudența citată).

32 În aceste condiții, o reglementare a unui stat membru, cum este cea care rezultă din articolul 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 și din articolul 182 din decretul regal din 27 august 1993, care prevede baze minimale de impozitare doar în sarcina contribuabililor nerezidenți constituie o discriminare indirectă pe criteriul naționalității sau cetățeniei în sensul articolului 52 din tratat. Într-adevăr, chiar dacă reglementarea menționată prevede o distincție bazată pe criteriul rezidenței, în sensul că le refuză nerezidenților anumite avantaje acordate în materie de impozitare, în schimb, rezidenților de pe teritoriul național, aceasta riscă să acționeze în special în detrimentul resortisanților altor state membre, deoarece nerezidenții sunt, cel mai adesea, străini (a se vedea, prin analogie, hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 28).

33 Trebuie totuși luată în discuție și o eventuală justificare a acestei discriminări.

34 Guvernul belgian arată că aplicarea bazelor de impozitare minimale doar în privința contribuabililor nerezidenți s-ar justifica prin necesitatea asigurării eficacității controalelor fiscale și ar fi conformă principiului proporționalității. Acesta

precizează că metoda de impozitare prin comparație prevăzută pentru contribuabilii rezidenți nu este aplicabilă contribuabililor nerezidenți din cauza unor dificultăți de ordin practic, în special cea a imposibilității de a recurge la aplicarea Directivei 77/799.

35 În această privință, trebuie să subliniem că eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate de tratat (a se vedea în acest sens hotărârea din 8 iulie 1999, Baxter și alții, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctul 18 și jurisprudența citată).

36 Or, pe de o parte, trebuie să se constate că dificultățile de ordin practic invocate de guvernul belgian există, precum rezultă din punctul 28 din prezenta hotărâre, în același mod în ceea ce îi privește pe contribuabilii rezidenți și că, pe de altă parte, rezultă din punctul 29 din prezenta hotărâre că statul membru vizat are, în temeiul Directivei 77/799, posibilitatea de a recurge la schimburi de informații cu celelalte state membre.

37 În aceste împrejurări, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale nu justifică existența unui tratament diferit, astfel încât contribuabililor nerezidenți trebuie să li se aplice un tratament identic cu cel prevăzut pentru contribuabilii rezidenți.

38 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 52 din tratat se opune reglementării unui stat membru, precum cea care

rezultă din articolul 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 și din articolul 182 din decretul regal din 27 august 1993, care prevede baze minimale de impozitare doar în sarcina contribuabililor nerezidenți.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 52 din tratat (devenit, după modificare, articolul 43 CE) se opune reglementării unui stat membru, precum cea care rezultă din articolul 342 § 2 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 și din articolul 182 din decretul regal din 27 august 1993, care prevede baze minimale de impozitare doar în sarcina contribuabililor nerezidenți.

Semnături