HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

12 decembrie 2013 *

„Libertatea de stabilire — Egalitate de tratament — Impozit pe venit — Legislație referitoare la evitarea dublei impuneri — Venituri obținute în alt stat decât statul de reședință — Metoda exonerării cu rezervă de progresivitate în statul de reședință — Luare în considerare parțială a situației personale și familiale — Pierdere a anumitor avantaje fiscale legate de situația personală și familială a lucrătorului”

În cauza C-303/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de première instance de Liège (Belgia), prin decizia din 31 mai 2012, primită de Curte la 21 iunie 2012, în procedura

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, și domnii E. Juhász, A. Rosas (raportor), D. Šváby și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 aprilie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Imfeld și doamna Garcet, de M. Levaux și de M. Gustin, avocats;

— pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

— pentru guvernul eston, de M. Linntam, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de F. Dintilhac și de W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 iunie 2013,

* Limba de procedură: franceza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Imfeld și doamna Garcet, un cuplu cu reședința în Belgia, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, cu privire la luarea în considerare, pentru calcularea impozitării comune a acestora în Belgia, a veniturilor obținute în alt stat membru de domnul Imfeld, care sunt exonerate de impozit în Belgia, dar servesc drept bază pentru acordarea unor avantaje fiscale legate de situația personală și familială, cu consecința pierderii de către aceștia a unei părți dintre avantajele la care ar avea dreptul în lipsa unei astfel de luări în considerare.

Cadrul juridic

Convenția din 1967

3 Convenția dintre Regatul Belgiei și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri și reglementarea anumitor aspecte în materie de impozite pe venit și pe avere, inclusiv contribuția privind brevetele și impozitele funciare, semnată la Bruxelles la 11 aprilie 1967 (*Moniteur belge* din 30 iulie 1969, denumită în continuare „Convenția din 1967”), prevede la articolul 14, intitulat „Profesii liberale”:

„1. Veniturile pe care un rezident al unui stat contractant le realizează dintr-o profesie liberală sau din alte activități independente similare sunt impozabile doar în acest stat, cu condiția ca acest rezident să nu dispună în mod obișnuit în celălalt stat contractant de o bază fixă pentru desfășurarea activităților sale. Dacă acesta dispune de o astfel de bază, veniturile sunt impozabile în celălalt stat, însă doar în măsura în care se datorează activităților exercitate prin intermediul respectivei baze fixe.

2. Expresia «profesii liberale» cuprinde în special activitățile independente […] ale medicilor, avocaților, inginerilor, arhitecților, medicilor stomatologi și contabililor.”

4 Articolul 23 din Convenția din 1967 prevede printre altele, la alineatul 2 punctul 1, că veniturile obținute în Germania, care sunt impozabile în acest stat în temeiul convenției menționate, sunt exceptate de la plata impozitului în Belgia. Aceeași dispoziție prevede totuși că această exceptare nu limitează dreptul Regatului Belgiei de a ține seama, la momentul stabilirii cotelor de impozitare, de veniturile astfel exceptate.

Dreptul belgian

5 Potrivit articolului 126 alineatele 1 și 2 din Codul privind impozitele pe venit din 1992 (code des impôts sur le revenu de 1992, *Moniteur belge* din 30 iulie 1992), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiile principale (denumit în continuare „CIR din 1992”):

„1. Indiferent de regimul matrimonial, veniturile soților, altele decât veniturile profesionale, se cumulează cu veniturile profesionale ale aceluia dintre soți care are veniturile cele mai ridicate.

2. Contribuția se stabilește în sarcina ambilor soți.”

6 Articolul 131 din CIR din 1992 acordă fiecărui contribuabil o cotitate din venit scutită de impozit. Conform articolului 132 din CIR din 1992, această cotitate scutită este majorată în cazul în care contribuabilul are persoane în întreținerea sa.

7 În cazul în care impozitul se stabilește în sarcina soților, această majorare se impută, conform articolului 134 alineatul 1 al doilea paragraf din CIR din 1992, cu prioritate asupra părții din venitul aceluia dintre soți care are veniturile profesionale cele mai ridicate. Articolul 134 alineatul 1 din CIR din 1992 prevede următoarele:

„Cotitatea din venit scutită de impozit se stabilește de contribuabil și cuprinde totalul cuantumului de bază, eventual majorat, și suplimentele vizate la articolele 132 și 133.

În cazul în care se stabilește o impozitare comună, suplimentele vizate la articolul 132 se impută în sarcina contribuabilului care are venitul impozabil cel mai ridicat. […]”

8 Articolul 155 din CIR din 1992 prevede:

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

Se procedează în același mod pentru:

— veniturile exonerate în temeiul altor tratate sau acorduri internaționale, în măsura în care acestea prevăd o clauză privind rezerva de progresivitate;

[…]

Atunci când este stabilită o impozitare comună, reducerea se calculează pentru fiecare contribuabil în raport cu toate veniturile sale nete.”

9 Pe de altă parte, ca urmare a Hotărârii din 12 decembrie 2002, de Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819), Regatul Belgiei a adoptat Circulara nr. Ci.RH.331/575 420 din 12 martie 2008, care instituie o reducere a impozitului pentru veniturile exonerate în temeiul unei convenții internaționale, în plus față de reducerea prevăzută la articolul 155 din CIR din 1992 (denumită în continuare „Circulara din 2008”).

10 Această circulară prevede:

„1. În sistemul fiscal belgian, avantajele fiscale legate de situația personală și familială a contribuabilului […] sunt aplicate atât asupra veniturilor din Belgia, cât și asupra veniturilor din străinătate. În cazul în care situația familială sau personală în cauză nu a fost luată în considerare în străinătate, o parte din aceste avantaje se pierde.

Țările de Jos aplică o metodă de scutire cu rezervă de progresivitate similară celei practicate în Belgia. Prin Hotărârea [de Groot, citată anterior, Curtea] a statuat însă că acest mod de a proceda era contrar reglementării în materia liberei circulații a persoanelor în [Uniunea Europeană].

Belgia a fost invitată de Comisia Europeană să pună dispozițiile fiscale belgiene referitoare la aplicarea metodei scutirii cu rezervă de progresivitate […] în conformitate cu obligațiile care rezultă din articolele 18 [CE], 39 [CE], 43 [CE] și 56 CE […]

A fost reținută următoarea soluție: în cazurile în care situația personală și familială a contribuabilului nu a fost luată în considerare în străinătate, se va acorda o reducere a impozitului pe veniturile din străinătate în plus față de reducerea prevăzută la articolul 155 [din] CIR din [1992].

[…]

3. O reducere suplimentară pentru veniturile exonerate prin convenție poate fi acordată numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

   — contribuabilul a obținut venituri exonerate prin convenție în unul sau în mai multe state membre ale [Spațiului Economic European (SEE)];

   — situația personală sau familială a contribuabilului nu a fost luată în considerare la calculul impozitului datorat, în statele în discuție, pentru veniturile exonerate de impozit în Belgia;

   — contribuabilul nu a putut beneficia integral în Belgia de avantaje fiscale legate de situația sa familială sau personală;

   — impozitul datorat în Belgia majorat cu impozitul datorat în străinătate depășește impozitul care ar fi fost datorat dacă veniturile ar fi fost obținute exclusiv în Belgia, iar impozitele aferente acestor venituri ar fi fost datorate în Belgia.

4. Contribuabilul care solicită acordarea reducerii suplimentare trebuie să facă dovada că îndeplinește condițiile necesare.”

Litigiile principale

11 Domnul Imfeld, cetățean german, și doamna Garcet, cetățean belgian, sunt căsătoriți, au doi copii și au reședința în Belgia. Cu toate că, în temeiul normelor de drept național, soții sunt în principiu impozitați în comun, pentru exercițiile fiscale 2003 și 2004, aceștia au depus separat declarația de venit în Belgia, fără a preciza că erau căsătoriți.

12 Domnul Imfeld, care exercită profesia de avocat în Germania, unde obține toate veniturile sale, nu a menționat în Belgia niciun venit impozabil și nicio persoană aflată în întreținere. În schimb, doamna Garcet, care este salariată în Belgia, a declarat dobânzi ipotecare și doi copii aflați în întreținere, precum și cheltuieli pentru îngrijirea copiilor.

13 Aceste declarații au dat naștere la trei litigii introduse la instanța de trimitere, care stau la baza prezentei cereri de decizie preliminară.

Litigiile referitoare la exercițiul fiscal 2003

14 La 5 aprilie 2004, administrația fiscală belgiană a stabilit mai întâi, pentru exercițiul fiscal 2003, o contribuție numai în sarcina doamnei Garcet.

15 Cu toate acestea, la 16 noiembrie 2004, administrația menționată a constatat că doamna Garcet nu putea fi considerată necăsătorită și, în consecință, a emis o decizie de rectificare prin care se anunța impozitarea comună a reclamanților din litigiile principale și stabilirea unei noi contribuții pe baza veniturilor declarate de doamna Garcet și a veniturilor obținute în Germania de domnul Imfeld în calitate de lucrător care desfășoară o activitate independentă.

16 Prin scrisoarea din 9 decembrie 2004, reclamanții din litigiile principale și-au exprimat dezacordul în legătură cu rectificarea astfel anunțată, contestând calculul impozitului datorat stabilit în sarcina ambilor reclamanți și reclamând un calcul necumulat al impozitului pentru a se garanta libertatea de stabilire, precum și pentru a se asigura o exonerare reală și totală a veniturilor obținute de domnul Imfeld în Germania.

17 La 13 decembrie 2004, administrația fiscală a notificat reclamanților din litigiile principale decizia de impunere, precizându-se că exonerarea veniturilor obținute în Germania de domnul Imfeld este totală, dar că impozitarea comună trebuie să țină seama de cheltuielile pentru îngrijirea copiilor, de cotitatea din venit scutită de impozit, precum și de reducerile pentru venituri substitutive.

18 La 10 februarie 2005, s-a stabilit exclusiv în sarcina doamnei Garcet o contribuție pe bază de venituri ajustate la zero pentru exercițiul fiscal 2003, împotriva căreia reclamanții din litigiile principale au introdus o reclamație la 9 martie 2005.

19 Întrucât această reclamație a fost respinsă prin decizia directorului regional pentru contribuții directe din Liège (Belgia) din 11 iulie 2005, reclamanții din litigiile principale au introdus, la 29 septembrie 2005, o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

20 La 13 octombrie 2005, s-a stabilit în mod colectiv o contribuție în sarcina reclamanților din litigiile principale pentru exercițiul fiscal 2003, împotriva căreia aceștia au introdus o reclamație la 13 ianuarie 2006.

21 Întrucât această reclamație a fost respinsă prin decizia directorului regional pentru contribuții directe din Liège din 7 martie 2006, reclamanții din litigiile principale au introdus, la 31 martie 2006, o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

Litigiul referitor la exercițiul fiscal 2004

22 La 24 iunie 2005, s-a stabilit în mod colectiv o contribuție în sarcina reclamanților din litigiile principale pentru exercițiul fiscal 2004, împotriva căreia aceștia au introdus o reclamație la 15 septembrie 2005.

23 Întrucât această reclamație a fost respinsă prin decizia directorului regional pentru contribuții directe din Liège din 19 octombrie 2005, reclamanții din litigiile principale au introdus, la 21 noiembrie 2005, o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

Tratamentul fiscal al veniturilor obținute în Germania de domnul Imfeld

24 Domnul Imfeld a fost impozitat în Germania, în temeiul Convenției din 1967, pentru veniturile obținute în acest stat membru. Din răspunsul său la întrebarea scrisă adresată de Curte rezultă că acesta a beneficiat, în cadrul impozitului pe venit plătit în Germania, de un avantaj pentru copii aflați în întreținere sub forma unei cotități din venit scutite de impozit („Freibetrag für Kinder”).

25 Domnul Imfeld a fost impozitat cu titlu individual, mai precis fără a putea beneficia de regimul „Ehegattensplitting”, regimul de impozitare comună de care pot beneficia, în temeiul articolului 1a alineatul 1 punctul 2 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), contribuabilii căsătoriți și neseparați în mod permanent care sunt impozabili în Germania, dar care au reședința în alt stat membru. Din decizia de trimitere și din dosarul de care dispune Curtea rezultă că, pentru exercițiul fiscal 2003, autoritățile fiscale germane au refuzat să aplice acest regim de impozitare în cazul domnului Imfeld.

26 Acțiunea introdusă de domnul Imfeld împotriva acestei decizii de refuz a fost respinsă printr-o hotărâre a Finanzgericht Köln (Germania) din 25 iulie 2007, întrucât, pe de o parte, veniturile sale impozabile în Germania erau sub 90 % din veniturile globale ale gospodăriei sale și, pe de altă parte, veniturile soției sale depășeau atât pragul absolut de 12 372 de euro, cât și pragul relativ de 10 % din venitul global, prevăzute de reglementarea fiscală germană. Finanzgericht Köln a subliniat în special că, prin Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 32), Curtea a confirmat pragurile respective.

27 Apelul formulat de reclamantul din litigiile principale împotriva acestei decizii a fost respins printr-o hotărâre a Bundesfinanzhof (Germania) din 17 decembrie 2007.

Analiza instanței de trimitere și întrebarea preliminară

28 Instanța de trimitere arată că impozitarea comună a domnului Imfeld și a doamnei Garcet este conformă cu legea. A avut loc o impozitare comună a soților astfel cum prevede articolul 126 alineatul 1 din CIR din 1992, iar contribuția reclamanților din litigiile principale a fost stabilită în sarcina ambilor. În temeiul articolului 134 alineatul 1 al doilea paragraf din CIR din 1992, majorarea cotității scutite de impozit, acordată pentru copii în întreținere, prevăzută la articolul 132 alineatul 3 din CIR din 1992, a fost „imputată cu prioritate asupra părții din venitul aceluia dintre soți care are veniturile profesionale cele mai ridicate”, în speță asupra părții din venitul domnului Imfeld.

29 Această instanță ridică problema conformității cu dreptul Uniunii a modului de calcul al impozitului belgian. Ea apreciază, în această privință, că metoda exonerării cu rezervă de progresivitate are drept consecință pierderea de către contribuabilii precum reclamanții din litigiile principale a unei părți din cotitățile scutite de impozit la care au dreptul datorită situației personale și familiale, dat fiind că acestea sunt imputate cu prioritate asupra părții din venitul soțului care are veniturile cele mai ridicate, chiar dacă veniturile respective sunt exonerate în temeiul unei convenții internaționale pentru prevenirea dublei impuneri. În acest sens, aplicarea articolului 155 coroborat cu articolul 134 alineatul 1 din CIR din 1992 într-o situație transfrontalieră precum cea a reclamanților din litigiile principale îi pare de natură să aducă atingere dreptului Uniunii.

30 În aceste împrejurări, conexând diferitele litigii cu care a fost sesizat de reclamanții din litigiile principale, tribunal de première instance de Liège a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 39 [CE] se opune posibilității ca, în regimul fiscal belgian, în temeiul articolului 155 din [CIR din 1992] și al articolului [134 alineatul 1 al doilea paragraf din CIR din 1992], indiferent dacă se face abstracție sau se aplică [Circulara din 2008], veniturile profesionale obținute de reclamant în Germania, exonerate în temeiul articolului [14] din [Convenția din 1967], să fie incluse la calculul impozitului belgian, să servească drept bază pentru acordarea avantajelor fiscale prevăzute de [CIR din 1992], iar rezultatul acestor avantaje, precum cel obținut din cotitatea scutită de impozit datorită situației familiale a reclamantului, să fie redus sau să fie acordat într-o mai mică măsură decât dacă ambii reclamanți ar obține venituri în Belgia și dacă reclamanta ar fi beneficiat de venituri mai ridicate decât reclamantul, în timp ce reclamantul, în Germania, este impozitat cu titlu individual pentru veniturile sale profesionale și nu poate obține toate avantajele fiscale legate de situația sa personală și familială întrucât autoritatea fiscală germană nu ține seama de aceasta decât parțial?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

31 Instanța de trimitere invită în esență Curtea să se pronunțe asupra compatibilității cu dreptul Uniunii a tratamentului fiscal rezervat de un stat membru, în speță Regatul Belgiei, veniturilor unui cuplu cu reședința în acest stat membru și în cadrul căruia unul dintre membrii săi obține venituri în acest stat, în timp ce celălalt desfășoară o activitate profesională independentă în alt stat membru, în speță Republica Federală Germania, unde obține toate veniturile sale, care reprezintă partea cea mai importantă din veniturile cuplului și care sunt impozabile în Germania, dar sunt exonerate în Belgia în temeiul unei convenții internaționale pentru evitarea dublei impuneri.

32 Trebuie precizat că, deși în litigiile principale sunt în discuție două avantaje fiscale legate de situația personală și familială a contribuabililor, și anume deducerea cheltuielilor pentru îngrijirea copiilor și acordarea suplimentului la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, instanța de trimitere, prin intermediul întrebării formulate, vizează în special „cotitatea exceptată de la plata impozitului datorită situației familiale a reclamantului”, făcând trimitere în același timp la modalitățile de calcul definite la articolul 134 alineatul 1 al doilea paragraf din CIR din 1992.

33 Prin acești termeni, instanța de trimitere desemnează avantajul fiscal pe care îl constituie suplimentul la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, prevăzută la articolul 132 din CIR din 1992. Ea arată că un astfel de avantaj fiscal este acordat de dreptul belgian cuplului în ansamblu și că, în considerarea modalităților de calcul prevăzute la articolul 134 din CIR din 1992, potrivit căruia suplimentul menționat se impută asupra veniturilor impozabile celor mai ridicate ale unuia dintre cei doi soți, această sumă este, într-o situație precum cea a reclamanților din litigiile principale, redusă sau acordată într-o mai mică măsură decât dacă aceștia din urmă ar obține amândoi venituri în Belgia și dacă doamna Garcet, iar nu domnul Imfeld, ar fi beneficiat de veniturile cele mai ridicate.

34 În consecință, deductibilitatea cheltuielilor pentru îngrijirea copiilor nu face parte dintre avantajele vizate de întrebarea instanței de trimitere. Astfel cum a confirmat guvernul belgian în ședință, calcularea deducerii cheltuielilor pentru îngrijirea copiilor se supune unor norme diferite întrucât o asemenea deducere se acordă prin intermediul unei repartizări proporționale asupra veniturilor fiecărui soȚ. Acesta a adăugat că, în speță, doamna Garcet a beneficiat de o deducere a cheltuielilor pentru îngrijirea copiilor proporțional cu ceea ce reprezintă veniturile sale în raport cu venitul global al cuplului.

Cu privire la libertatea aplicabilă în situația reclamanților din litigiile principale

35 Instanța de trimitere se referă, în întrebarea formulată, la articolul 39 CE, care corespunde în prezent articolului 45 TFUE, referitor la libera circulație a lucrătorilor, făcând trimitere în același timp, în mai multe rânduri, în explicațiile furnizate prin decizia de trimitere, la libertatea de stabilire.

36 Or, domnul Imfeld, cetățean german cu reședința în Belgia, lucrează în Germania ca avocat și desfășoară o activitate independentă. De altfel, dispoziția Convenției din 1967 citată în mod expres de instanța de trimitere ca fiind aplicabilă litigiilor principale privește profesiile liberale și activitățile independente cu caracter similar.

37 În consecință, situația domnului Imfeld nu se circumscrie liberei circulații a lucrătorilor, ci libertății de stabilire, care implică, pentru resortisanții Uniunii, accesul la activitățile nesalariate și exercitarea acestora (a se vedea printre altele Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I- 2409, punctul 40).

38 Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, deși instanța de trimitere și-a limitat cererea de decizie preliminară la interpretarea liberei circulații a lucrătorilor, o asemenea împrejurare nu împiedică Curtea să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebării sale (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 29, și Hotărârea din 23 aprilie 2009, Rüffler, C-544/07, Rep., p. I-3389, punctul 57).

39 Așadar, întrebarea trebuie interpretată ca vizând articolul 43 CE, căruia îi corespunde în prezent articolul 49 TFUE.

Cu privire la întrebare

40 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiile principale, care are drept efect privarea unui cuplu care are reședința în acest stat și care obține în același timp venituri în statul membru respectiv și în alt stat membru, în care unul dintre membrii cuplului este impozitat cu titlu individual asupra veniturilor sale profesionale și nu poate obține ansamblul avantajelor fiscale legate de situația sa personală și familială, de beneficiul unui avantaj fiscal determinat din cauza modalităților sale de imputare, în condițiile în care cuplul ar avea dreptul la acesta dacă membrii săi ar obține toate veniturile sau cea mai mare parte a acestora în statul lor membru de reședință.

Cu privire la existența unei restricții în calea libertății de stabilire

41 Trebuie amintit de la bun început că, în temeiul unei jurisprudențe constante, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, 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 (a se vedea printre altele Hotărârea de Groot, citată anterior, punctul 93, Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 48, și Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker, C-168/11, punctul 32).

42 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 (Hotărârile citate anterior de Groot, punctul 94, Renneberg, punctele 50 și 51, precum și Beker, punctele 33 și 34).

43 Trebuie amintit de asemenea că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, revine, în principiu, statului membru de reședință obligația să acorde contribuabilului toate avantajele fiscale legate de situația sa personală și familială, acest stat membru fiind, fără excepție, cel mai în măsură să aprecieze capacitatea contributivă personală a respectivului contribuabil în măsura în care acesta din urmă are acolo centrul intereselor sale personale și patrimoniale (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 32, Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 21, și Hotărârea Beker, citată anterior, punctul 43).

44 Obligația de a lua în considerare situația personală și familială revine statului membru al locului de muncă numai atunci când contribuabilul obține toate sau aproape toate resursele sale impozabile dintr-o activitate exercitată în acest din urmă stat și nu obține un venit semnificativ în statul său de reședință, astfel încât acesta nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Schumacker, punctul 36, Gschwind, punctul 27, Zurstrassen, punctele 21-23, și de Groot, punctul 89).

45 Compatibilitatea cu libertatea de stabilire a aplicării reglementării belgiene într-o situație precum cea în discuție în litigiile principale trebuie examinată în lumina acestor principii.

46 În speță, reclamanții din litigiile principale au făcut obiectul unei impozitări comune pe veniturile lor în Belgia, unde locuiesc, veniturile obținute de domnul Imfeld în Germania fiind exonerate, iar acesta din urmă a făcut obiectul unei impozitări individuale pe veniturile obținute în Germania, unde lucrează, în temeiul Convenției din 1967.

47 Atât în Germania, cât și în Belgia, s-a ținut seama, cel puțin parțial, de situația personală și familială a acestora. Domnul Imfeld a avut dreptul, în temeiul reglementării fiscale germane, la o scutire de impozit întrucât are copii în întreținere („Freibetrag für Kinder”), fără să fi putut beneficia însă de regimul „Ehegattensplitting”.

48 În temeiul reglementării fiscale belgiene, cuplul format din reclamanții din litigiile principale are dreptul, în principiu, la suplimentul la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere. Cuplul nu a beneficiat însă de aceasta în mod efectiv. Cotitatea din venit suplimentară care poate fi scutită a fost astfel imputată asupra veniturilor domnului Imfeld obținute în Germania, în măsura în care acestea erau cele mai importante ale cuplului. Cu toate acestea, veniturile menționate au fost apoi deduse din baza impozabilă, întrucât erau exonerate în temeiul Convenției din 1967, astfel încât, la final, nicio cotitate din venit nu a fost scutită de impozit cu titlu specific de supliment pentru copii aflați în întreținere.

49 În consecință, o reglementare fiscală precum cea în discuție în litigiile principale, mai precis aplicarea coroborată a metodei scutirii cu rezervă de progresivitate prevăzute la articolul 155 din CIR din 1992 și a modalităților de imputare a suplimentului la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, stabilite la articolul 134 din CIR din 1992, dezavantajează cuplurile aflate în situația reclamanților din litigiile principale, care se caracterizează prin împrejurarea că partea cea mai importantă a veniturilor lor este obținută în alt stat membru decât Regatul Belgiei, față de cuplurile care obțin toate veniturile sau cea mai mare parte a acestora în Belgia.

50 Reclamanții din litigiile principale au suferit, în calitate de cuplu, un dezavantaj întrucât nu au beneficiat de avantajul fiscal care rezultă din aplicarea suplimentului la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, la care ar fi avut dreptul în cazul în care ar fi obținut toate veniturile în Belgia sau, cel puțin, în cazul în care veniturile obținute în Belgia de doamna Garcet ar fi fost mai ridicate decât cele obținute în Germania de soțul său.

51 Reglementarea în discuție în litigiile principale instituie astfel o diferență de tratament fiscal între cuplurile de cetățeni ai Uniunii care au reședința pe teritoriul Regatului Belgiei în funcție de originea și de importanța veniturilor acestora, care le poate descuraja să își exercite libertățile garantate de tratat, în special libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Beker, citată anterior, punctul 52).

52 Reglementarea menționată poate, în acest mod, să descurajeze resortisanții statului membru în cauză să își exercite dreptul la libertatea de stabilire prin exercitarea unei activități economice în alt stat membru, continuând totodată să locuiască în primul stat (a se vedea printre altele Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, Rec., p. I-2787, punctele 28 și 29, precum și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Filipiak, C-314/08, Rep., p. I-11049, punctul 60).

53 Ea poate de asemenea să descurajeze resortisanții altor state membre decât Regatul Belgiei să își exercite, în calitate de cetățeni ai Uniunii, dreptul la liberă circulație prin stabilirea reședinței în statul membru în cauză, în special în scopul reîntregirii familiei, continuând în același timp să exercite o activitate economică în statul membru ai cărui resortisanți sunt.

54 Pe de altă parte, reglementarea fiscală belgiană nu ia în considerare situațiile transfrontaliere, precum cea în discuție în litigiile principale, și nu permite, așadar, atenuarea efectelor negative pe care le poate produce asupra exercitării libertăților garantate cetățenilor Uniunii prin tratat.

55 Astfel cum a subliniat Comisia în observațiile scrise, regula imputării suplimentului la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, asupra părții celei mai ridicate a veniturilor cuplului are, în principiu, ca obiectiv maximizarea efectului avantajului în beneficiul cuplului în ansamblu, inclusiv al soțului care are venituri mai mici. Întrucât baremul de impozitare are un caracter progresiv, atribuirea suplimentului soțului care are veniturile cele mai mari este mai

favorabilă cuplului decât o repartizare în părți egale sau chiar proporțională. Paradoxal, aplicată într-o situație transfrontalieră precum cea în discuție în litigiile principale, regula menționată produce un efect exact invers în anumite împrejurări, în speță deoarece soțul care are veniturile cele mai mari obține toate veniturile sale în alt stat membru decât Regatul Belgiei.

56 Contrar celor susținute de guvernul belgian, restricția astfel identificată în calea libertății de stabilire nu este consecința necesară a disparității reglementărilor naționale în discuție în cauzele principale.

57 Astfel, cuplul format de reclamanții din litigiile principale a fost privat de o parte din scutirile prevăzute pentru cuplurile de rezidenți ca urmare a exercitării de către unul dintre aceștia a libertății sale de stabilire și din cauza modalităților de imputare a suplimentului la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, prevăzute de reglementarea fiscală belgiană (a se vedea în acest sens Hotărârea de Groot, citată anterior, punctul 87).

58 Guvernul belgian nu mai poate susține că reglementarea fiscală în discuție în litigiile principale nu constituie o restricție în calea libertății de stabilire întrucât exercitarea de către domnul Imfeld a libertății sale de stabilire nu i-ar fi agravat în niciun mod situația sa fiscală deoarece, pe de o parte, acesta nu ar fi trebuit să plătească, în Germania, un impozit mai mare decât cel pe care ar fi trebuit să îl plătească în Belgia și, pe de altă parte, situația personală și familială a acestuia ar fi fost luată în considerare în Germania, astfel încât Regatul Belgiei ar fi liberat pe deplin de orice obligație în această privință.

59 Desigur, astfel cum rezultă din expunerea situației de fapt din litigiile principale, în speță, domnul Imfeld a putut beneficia de o luare în considerare parțială a situației sale personale și familiale în Germania prin acordarea unei scutiri de impozit întrucât are copii în întreținere („Freibetrag für Kinder”).

60 Cu toate acestea, nu se poate considera că acordarea acestui avantaj fiscal în Germania poate compensa pierderea de către reclamanții din litigiile principale a avantajului fiscal în Belgia.

61 Astfel, un stat membru nu poate invoca existența unui avantaj acordat în mod unilateral de alt stat membru, în speță statul membru în care domnul Imfeld lucrează și obține toate veniturile sale, pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul tratatului, în special în temeiul dispozițiilor acestuia referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 78, precum și Hotărârile din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 69, și Arens-Sikken, C-43/07, Rec., p. I-6887, punctul 66).

62 Or, reglementarea fiscală în discuție în litigiile principale instituie un avantaj fiscal în favoarea cuplurilor, în special sub forma unui supliment la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, care este imputat asupra veniturilor acelui membru al cuplului care obține partea din venituri cea mai ridicată, fără a lua în considerare în niciun mod împrejurarea că acesta din urmă poate, în urma exercitării libertăților garantate de tratat, să nu obțină în mod individual venituri în Belgia, cu consecința imediată și automată că, în acest caz, cuplul pierde total respectivul avantaj. Independent de tratamentul fiscal rezervat domnului Imfeld în Germania, caracterul automat al acestei pierderi este cel care aduce atingere libertății de stabilire.

63 Prin urmare, împrejurarea că, în cauzele principale, situația personală și familială a domnului Imfeld a fost luată parțial în considerare în Germania la impozitarea sa cu titlu individual și că acesta a putut, așadar, beneficia de un avantaj fiscal în acest stat nu poate fi invocată de guvernul belgian pentru a dovedi lipsa unei restricții în calea libertății de stabilire.

Cu privire la justificările restricției în calea libertății de stabilire

64 Conform unei jurisprudențe constante, o măsură care poate constitui un obstacol în calea libertății de stabilire consacrate la articolul 49 TFUE nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, trebuie ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea printre altele Hotărârea de Lasteyrie du Saillant, citată anterior, punctul 49, Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 35, precum și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 56).

65 Guvernul belgian arată că, chiar dacă s-ar presupune că reglementarea fiscală în discuție în litigiile principale constituie o restricție în calea libertății de stabilire, ea ar fi, în orice caz, justificată prin necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

66 În special, acest guvern deduce din Hotărârile Schumacker și de Groot citate anterior că există o corelație între impozitarea veniturilor și luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor, în sensul că situația respectivă nu ar trebui să fie luată în considerare în statul de reședință decât în prezența unor venituri impozabile în acest stat. Guvernul belgian subliniază că Convenția din 1967 prevede că veniturile obținute în statul locului de muncă sunt exonerate în statul de reședință. Or, caracteristica unui sistem de exonerare ar fi reducerea bazei impozabile la zero și împiedicarea efectuării unor deduceri, indiferent dacă acestea sunt sau nu sunt legate de situația personală și familială.

67 Potrivit guvernului belgian, a merge dincolo de neimpunere transferând unui alt contribuabil avantajele fiscale legate de situația personală și familială ar depăși ceea ce impune dreptul Uniunii astfel cum a fost interpretat de Curte în Hotărârea de Groot, citată anterior, din care ar reieși doar că avantajele trebuie să fie acordate integral și să fie deductibile integral din veniturile impozabile. A transfera soțului avantajele ar echivala cu compromiterea dreptului Regatului Belgiei de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său de acest soț.

68 În această privință, trebuie observat că, desigur, menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre poate constitui un motiv imperativ de interes general care permite să se justifice o restricție în calea exercitării unei libertăți de circulație în cadrul Uniunii (Hotărârea Beker, citată anterior, punctul 56).

69 Cu toate acestea, Curtea a statuat deja că o astfel de justificare nu poate fi invocată de statul membru de reședință al unui contribuabil pentru a se sustrage de la responsabilitatea care îi incumbă, în principiu, de a acorda contribuabilului menționat deducerile de tip personal și familial care îi revin acestuia, cu excepția cazului în care acest stat este exonerat în temeiul unei convenții de obligația de a-și asuma integralitatea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său și care exercită parțial o activitate economică într-un alt stat membru sau a cazului în care acesta constată că, chiar în lipsa oricărei convenții, unul sau mai multe state ale locului de muncă acordă, în privința veniturilor pe care le impozitează, avantaje legate de luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care nu au reședința pe teritoriul statelor respective, dar care obțin în acestea venituri impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior de Groot, punctele 99 și 100, precum și Beker, punctul 56).

70 În acest context, Curtea a precizat, la punctul 101 din Hotărârea de Groot, citată anterior, că mecanismele utilizate în vederea eliminării dublei impuneri sau sistemele fiscale naționale care au drept efect să o elimine sau să o atenueze trebuie, cu toate acestea, să garanteze contribuabililor din statele respective că, în definitiv, atât situația personală, cât și cea familială vor fi luate în considerare în mod corespunzător, indiferent de modul în care statele membre vizate și-au repartizat această

obligație între ele, sub sancțiunea creării unei inegalități de tratament incompatibile cu dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor, care nu ar rezulta în niciun mod din deosebirile care există între legislațiile fiscale naționale.

71 Aceste considerații sunt aplicabile situației cuplului format de reclamanții din litigiile principale.

72 Or, pe de o parte, Convenția din 1967 nu impune statului membru al locului de muncă nicio obligație referitoare la luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința în celălalt stat membru parte la această convenție.

73 Pe de altă parte, reglementarea fiscală în discuție în litigiile principale nu stabilește nicio corelație între avantajele fiscale pe care le acordă rezidenților statului membru în cauză și avantajele fiscale de care aceștia pot beneficia în cadrul impozitării lor în alt stat membru. Reclamanții din litigiile principale nu au putut beneficia de suplimentul la cotitatea din venit scutită de impozit, acordat pentru copii în întreținere, doar pentru că beneficiul său este neutralizat prin modalitățile de imputare a acestuia, iar nu pentru că au beneficiat de un avantaj echivalent în Germania.

74 De altfel, guvernul belgian arată în această privință că Circulara din 2008, care trebuie analizată ca un mecanism care stabilește o asemenea corelație, nu este aplicabilă situației domnului Imfeld.

75 În orice caz, o justificare legată de necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea comportamentelor de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 54, Hotărârea SGI, citată anterior, punctul 60, și Hotărârea Beker, citată anterior, punctul 57).

76 Or, în speță, recunoașterea integrală de către Regatul Belgiei a beneficiului deducerilor de tip personal și familial în cazul reclamanților din litigiile principale nu ar compromite acest drept. Astfel, statul membru menționat nu ar renunța la o parte din competența sa fiscală în avantajul altor state membre. După cum subliniază Comisia, în speță, pierderea avantajului acordat cuplului afectează un soț care rămâne supus impozitării belgiene. Efectul restrictiv pentru cuplu nu constă într-un tratament defavorabil al venitului exonerat de impozit al domnului Imfeld, ci în cel al venitului soției sale, doamna Garcet, obținut exclusiv în Belgia și supus integral impozitului belgian, fără ca aceasta să beneficieze de avantajele fiscale în cauză.

77 Pe de altă parte, guvernul eston apreciază că obiectivul reglementării fiscale belgiene în discuție în litigiile principale este de a se evita ca situația personală și familială a contribuabilului să fie luată simultan în considerare în două state membre și, în consecință, să conducă la acordarea nejustificată a unui avantaj dublu. Din această perspectivă, guvernul eston susține că Curtea a recunoscut posibilitatea statelor membre de a preveni deducerea dublă a pierderilor și face trimitere, în această privință, la punctul 47 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior.

78 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 82 din concluzii, chiar presupunând că diferitele avantaje fiscale acordate de cele două state membre în cauză sunt comparabile și că se poate constata că reclamanții din litigiile principale au beneficiat efectiv de un avantaj dublu, această împrejurare nu ar fi, oricum, decât rezultatul aplicării în paralel a reglementărilor fiscale belgiană și germană, astfel cum s-a convenit între aceste două state membre potrivit Convenției din 1967.

79 În schimb, statele membre în cauză pot lua în considerare avantajele fiscale eventual acordate de un alt stat membru de impozitare, cu condiția ca, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 70 din prezenta hotărâre, indiferent de modul în care aceste state membre și-au repartizat între ele această obligație, să se garanteze contribuabililor lor că, în definitiv, atât situația personală, cât și cea familială vor fi luate în considerare în mod corespunzător.

80 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiile principale, care are drept efect privarea unui cuplu care are reședința în acest stat și care obține în același timp venituri în statul respectiv și în alt stat membru de beneficiul efectiv al unui avantaj fiscal determinat din cauza modalităților sale de imputare, în condițiile în care cuplul ar beneficia de acesta dacă soțul care are veniturile cele mai mari nu ar obține toate veniturile sale în alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

81 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 cincea) declară:

Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiile principale, care are drept efect privarea unui cuplu care are reședința în acest stat și care obține în același timp venituri în statul respectiv și în alt stat membru de beneficiul efectiv al unui avantaj fiscal determinat din cauza modalităților sale de imputare, în condițiile în care cuplul ar beneficia de acesta dacă soțul care are veniturile cele mai mari nu ar obține toate veniturile sale în alt stat membru.

Semnături