CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PAOLO MENGOZZI prezentate la 22 martie 2007 [1]

1. Prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Cour administrative (Curtea Administrativă) din Luxemburg solicită Curții, în esență, să precizeze dacă o reglementare națională cum este cea cuprinsă în articolul 157ter din Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, astfel cum a fost modificată (denumită în continuare „LIR"), este contrară principiului liberei circulații a lucrătorilor (articolul 39 CE). În temeiul acestei dispoziții, la stabilirea cotei de impozitare aplicabile veniturilor supuse impozitului în Marele Ducat al Luxemburgului, nu se iau în considerare pierderile locative aflate în legătură cu bunurile imobile situate în alt stat membru suferite de un resortisant comunitar care, deși nu are reședința în Marele Ducat, obține cea mai mare parte a venitului său impozabil pe teritoriul acestuia.

2. Curtea a avut deja ocazia de a se pronunța cu privire la o întrebare similară în cauza Ritter-Coulais, în care a evaluat compatibilitatea cu articolul 39 CE a unei norme germane ce nu permitea persoanelor fizice care obțineau venituri dintr-o activitate salariată în Germania, țară în care aveau reședința fiscală, să includă în calculul cotei de impozitare pierderile de venituri locative pentru o casă de locuit pe care aceste persoane o utilizau în scop personal și care era situată în alt stat membru [2]. Cauza de față se distinge de cauza citată anterior sub două aspecte: în primul rând, astfel cum rezultă din indicațiile furnizate deja, spre deosebire de norma care a făcut obiectul examinării în cauza Ritter-Coulais, norma luxemburgheză în cauză nu ia în considerare, la calculul cotei aplicabile, eventuale venituri pozitive ale unui nerezident care rezultă din închirierea de imobile situate în străinătate. În al doilea rând, pierderile invocate de reclamanți în cauza principală care a condus la prezenta trimitere preliminară privesc imobile închiriate și pe care aceștia nu le ocupă personal.

1 — Limba originală: italiana.

2 — Hotărârea din 21 februarie 2006 (C-152/03, Rec., p. I-1711).

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar relevant*

3. Articolul 39 CE prevede:

„(1) Libera circulație a lucrătorilor este garantată în cadrul Comunității.

(2) Libera circulație implică eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă.

(3) Sub rezerva restricțiilor justificate de motive de ordine publică, siguranță publică și sănătate publică, libera circulație a lucrătorilor implică dreptul:

(a) de a accepta ofertele reale de încadrare în muncă;

(b) de a circula liber în acest scop pe teritoriul statelor membre;

(c) de ședere într-un stat membru pentru a desfășura o activitate salarizată în conformitate cu actele cu putere de lege și actele administrative care reglementează încadrarea în muncă a lucrătorilor statului respectiv;

(d) de a rămâne pe teritoriul unui stat membru după ce a fost încadrat în muncă în acest stat, în condițiile care vor face obiectul unor regulamente de aplicare adoptate de Comisie".

B — *Dreptul național*

4. Dispozițiile referitoare la impozitarea persoanelor fizice, aplicabile în speță, sunt cuprinse în principal în LIR citată anterior, precum și în Convenția pentru evitarea dublei impuneri și pentru stabilirea de reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozit pe venit și pe avere și în materie de impozit comercial și impozit funciar încheiată la 23 august 1958 între Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Federală Germania (denumită în continuare „CDI").

5. Articolul 157ter din LIR prevede în special că contribuabilii nerezidenți în Luxemburg, dar care sunt impozabili pe

teritoriul acestuia pentru cel puţin 90 % din totalul veniturilor profesionale „indigene" şi străine, pot solicita să fie supuşi plăţii impozitului în Luxemburg în ceea ce priveşte propriile venituri impozabile în acest stat. Într-un astfel de caz, cota de impozitare se calculează ţinând seama de cota care le-ar fi aplicabilă dacă ar fi rezidenţi, cu luarea în considerare, în acest scop, a veniturilor obţinute în Luxemburg şi a veniturilor *profesionale* străine ale acestora [3].

6. În schimb, din dosarul prezentei cauze rezultă că, în cazul unui contribuabil rezident în Luxemburg, la stabilirea cotei de impozitare care îi este aplicabilă se ia în considerare capacitatea contributivă globală a acestuia, ţinându-se seama şi de eventualele pierderi datorate închirierii de bunuri imobile situate în străinătate (articolul 134 din LIR).

7. În sensul articolului 4 din CDI, veniturile care rezultă din închirierea de bunuri imobile sunt impozabile în statul semnatar în care bunurile sunt situate.

8. Tot în temeiul convenţiei menţionate, statului de reşedinţă îi revine obligaţia de a lua în considerare venitul global al unui contribuabil în scopul stabilirii cotei aplicabile veniturilor impozabile în acest stat (articolul 24).

II — Situaţia de fapt, cererea de pronunţare a unei hotărâri preliminare şi procedura în faţa Curţii

9. Soţii Lakebrink, ambii resortisanţi germani cu reşedinţa în Germania, ale căror venituri impozabile erau constituite, în ceea ce priveşte anul 2002, din venituri dintr-o activitate salariată desfăşurată în Luxemburg, au solicitat impozitarea lor colectivă în Luxemburg, în temeiul articolului 157ter din LIR.

10. În consecinţă, aceştia au fost supuşi impozitului pe veniturile impozabile în Luxemburg pe baza cotei care le-ar fi fost aplicabilă dacă ar fi avut reşedinţa fiscală în acest stat. În deciziile de impunere ale acestora se mai preciza că, în scopul stabilirii cotei în cauză, conform celor prevăzute la articolul 157ter din LIR, pierderile locative aflate în legătură cu imobile situate în Germania nu fuseseră luate în considerare, contrar celor solicitate de persoanele interesate.

3 — Din decizia de trimitere rezultă că, prin sistemul definit în acest mod, astfel cum figurează la articolul 157ter, legiuitorul luxemburghez a înţeles să se conformeze legislaţiei comunitare, în special principiilor enunţate de Curte în Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225), în care aceasta ar fi circumscris egalitatea de tratament pe care o implică libera circulaţie a lucrătorilor numai la activităţile economice generatoare de venituri profesionale.

11. Soții Lakebrink au contestat această ultimă decizie, adresând directorului responsabil de impozitele directe două plângeri împotriva deciziilor de impunere menționate anterior.

12. În lipsa unui răspuns din partea autorităților administrative, soții Lakebrink au sesizat tribunal administratif (Tribunalul Administrativ) din Luxemburg, care, după conexarea celor două acțiuni, a considerat că acestea erau admisibile și întemeiate în măsura în care urmăreau să obțină modificarea declarațiilor de impunere în cauză, cu precizarea că, la calculul cotei de impozitare aplicabile veniturilor reclamanților, era necesar să se ia în considerare pierderile locative aflate în legătură cu imobile situate în Germania, astfel cum fuseseră stabilite de autoritățile fiscale germane.

13. Marele Ducat al Luxemburgului, reprezentat de ministrul de finanțe, a declarat apel împotriva hotărârii menționate în fața Cour administrative, care, având îndoieli cu privire la interpretarea articolului 39 CE, a hotărât să suspende judecarea cauzei pendinte și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea instituită în Marele Ducat al Luxemburgului prin articolul 157ter din LIR, în aplicarea căreia un resortisant comunitar, nerezident în Luxemburg, care obține 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 speță în Germania, în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor sale obținute în Luxemburg?"

14. Conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție, soții Lakebrink, Comisia Comunităților Europene, guvernele luxemburghez, suedez și olandez au prezentat observații scrise.

III — Analiză juridică

A — *Cu privire la existența unei discriminări indirecte*

15. Prin intermediul întrebării în cauză, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale conform căreia, la stabilirea cotei de impozitare aplicabile

veniturilor impozabile în Luxemburg ale unui resortisant comunitar nerezident în Marele Ducat, dar care obţine în acest stat cea mai mare parte a venitului său impozabil reprezentat de venituri dintr-o activitate salariată, nu se iau în considerare pierderile locative aflate în legătură cu imobile situate în alt stat membru, deşi această categorie de venituri este relevantă pentru cota de impozitare a unui rezident.

16. Guvernele luxemburghez, suedez şi olandez propun să se răspundă negativ la această întrebare, în timp ce soţii Lakebrink şi Comisia au o părere diferită.

17. Dacă se ia în considerare că norma în cauză priveşte impunerea fiscală a persoanelor fizice, este necesar, în această privinţă, ca impunerea menţionată să fie evaluată pornindu-se de la consideraţia că, potrivit unei jurisprudenţe constante a Curţii, deşi, în stadiul actual al dreptului comunitar, domeniul impozitelor directe nu este în sine de competenţa Comunităţii, nu este mai puţin adevărat că statele membre trebuie să îşi exercite competenţele în materie cu respectarea dreptului comunitar şi în special a libertăţilor fundamentale pe care se întemeiază instituirea şi funcţionarea pieţei interne [4].

18. Dat fiind că reclamanţii din acţiunea principală desfăşoară o *activitate salariată* într-un stat membru, nu există nicio îndoială că reglementarea naţională în cauză trebuie examinată în lumina articolului 39 CE.

19. Această dispoziţie consacră principiul liberei circulaţii a lucrătorilor şi eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetăţenie a lucrătorilor statelor membre [5].

20. Trebuie totuşi arătat că norma în cauză în acţiunea principală se aplică indiferent de cetăţenia contribuabilului vizat. În pofida acestei constatări, o diferenţă de tratament bazată pe criteriul reşedinţei sau al locului de origine poate, în anumite împrejurări, să conducă la un rezultat echivalent unei discriminări întemeiate pe cetăţenie.

21. Într-adevăr, potrivit unei jurisprudenţe constante a Curţii, nu sunt interzise numai discriminările întemeiate pe cetăţenie, ci şi orice discriminări care, prin utilizarea altor criterii de distincţie, conduc de fapt la acelaşi

4 — A se vedea în special Hotărârea Schumacker (citată anterior, punctul 21), Hotărârea din 4 octombrie 1991, Comisia/Regatul Unit (C-246/89, Rec., p. I-4585, punctul 12), şi Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling şi Fleck Schilling (C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 22).

5 — A se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 1994, Scholz (C-419/92, Rec., p. I-505, punctul 7).

rezultat, prin discriminare înțelegându-se aplicarea de reguli diferite unor situații comparabile sau aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite [6].

22. În materia impozitelor directe, Curtea a hotărât că o diferență de tratament întemeiată pe reședință nu este discriminatorie în sine, întrucât, în principiu, acest criteriu indică o legătură a contribuabilului cu țara sa de origine și ar putea, așadar, să justifice un tratament fiscal distinct [7].

23. În această privință, Curtea a precizat că situația rezidenților și aceea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile, în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie cel mai adesea decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale, precum și a situației sale personale și familiale se poate aprecia cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite [8].

24. În consecință, faptul că un stat membru nu permite unui nerezident să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidentului nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective dintre situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale [9].

25. Curtea a precizat totuși că situația este diferită în cazul în care nerezidentul nu obține venituri semnificative în statul de reședință și dobândește cea mai mare parte a resurselor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul în care este încadrat în muncă, astfel încât statul de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale [10]. Într-adevăr, în ceea ce privește un nerezident care obține cea mai mare parte a veniturilor sale într-un alt stat membru decât cel de reședință, discriminarea constă în faptul că situația personală și

6 — A se vedea în special Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu (152/73, Rec., p. 153, punctul 11), și Hotărârea din 21 noiembrie 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec., p. I-5531, punctul 10).

7 — A se vedea Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 31-34, Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 18), Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089, punctul 41), precum și Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 27).

8 — A se vedea Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 31 și 32, Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 22), Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 21), și Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 43).

9 — A se vedea Hotărârile citate anterior Schumacker, punctul 34, Gschwind, punctul 23, și Gerritse, punctul 44.

10 — A se vedea Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 36, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 89).

familială a acestui nerezident nu este luată în considerare nici în statul de reşedinţă, nici în statul în care acesta este încadrat în muncă [11].

26. Pe baza celor de mai sus, dacă ne referim acum la cazul care face obiectul prezentei cereri de pronunţare a unei hotărâri preliminare, în opinia noastră, este fără îndoială că, într-o situaţie de fapt precum cea din acţiunea principală, aplicarea normei în cauză conduce, în ceea ce îi priveşte pe soţii Lakebrink, la o diferenţă de tratament întemeiată pe faptul că aceştia au reşedinţa în afara teritoriului luxemburghez.

27. Într-adevăr, astfel cum am constatat deja, pentru a stabili cota aplicabilă veniturilor rezidenţilor, legislaţia luxemburgheză ţine seama de venitul global al acestora. În schimb, în cazul unui contribuabil care nu are reşedinţa fiscală în Luxemburg, dar care obţine în acest stat totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sale impozabile, asimilarea cu contribuabilii rezidenţi este numai parţială, în măsura în care, în afară de veniturile obţinute în Luxemburg, regula progresivităţii la calculul cotei de impozitare se aplică numai veniturilor externe de natură profesională ale nerezidenţilor, cu excluderea, în consecinţă, a veniturilor care nu intră în această categorie, printre care, precum în cazul de faţă, veniturile provenind din închirierea de imobile.

28. Rezultă că, într-o situaţie precum cea care face obiectul prezentei cauze, neincluderea pierderilor provenind din închirierea de bunuri imobile situate în străinătate la calculul cotei de impozitare aplicabile unui contribuabil care, deşi nu are reşedinţa la Luxemburg, obţine totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sale impozabile în acest stat constituie, fără nicio îndoială, un tratament defavorabil pentru acesta în comparaţie cu cel rezervat unui rezident care desfăşoară o activitate similară şi în cazul căruia aceste tipuri de pierderi sunt recunoscute la calculul cotei aplicabile.

29. Astfel cum au susţinut guvernele luxemburghez şi olandez, această concluzie nu este contrazisă nici de faptul că, la calculul cotei, conform articolului 157ter din LIR, legislaţia luxemburgheză nu ţine seama de eventuale venituri pozitive provenind din închirierea de bunuri imobile situate în străinătate. Eventualul avantaj de care ar beneficia nerezidenţii în comparaţie cu rezidenţii într-o astfel de situaţie nu este suficient pentru a compensa dezavantajul suferit de aceştia într-un caz precum cel din prezenta acţiune, în care nici statul de reşedinţă – întrucât contribuabilul nu are venituri impozabile în acest stat –, nici statul în care acesta este încadrat în muncă nu ţin seama de pierderile locative aflate în legătură cu imobilele situate

11 — Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 38.

în străinătate. Într-adevăr, a considera că, în măsura în care nu este sistematic, un dezavantaj nu poate conduce la un tratament discriminatoriu ar echivala cu a considera compatibil cu principiul liberei circulații a lucrătorilor un regim fiscal care se dovedește numai câteodată defavorabil contribuabililor nerezidenți, apreciind că dezavantajul în cauză, în măsura în care este ocazional, are o importanță scăzută. În acest mod, ar fi admise discriminările minore, golindu-se de conținut interdicția generală stabilită prin articolul 39 CE [12].

30. După ce s-a stabilit că norma în cauză conduce la un tratament diferențiat în defavoarea nerezidenților, mai trebuie să se verifice dacă o astfel de diferență de tratament prezintă în mod concret un caracter discriminatoriu sau dacă situația rezidenților și cea a nerezidenților sunt comparabile din punct de vedere obiectiv în ceea ce privește norma în cauză.

31. Întrucât, în speță, soții Lakebrink obțin în statul în care sunt încadrați în muncă – și anume Luxemburg – totalitatea veniturilor lor impozabile și nu obțin venituri semnificative în statul membru de reședință, considerăm că aceștia se află într-o situație care poate fi asimilată celei a unui rezident din Luxemburg în ceea ce privește normele aplicabile la calculul cotei de impozitare.

32. În opinia noastră, este ceea ce rezultă din jurisprudența Curții, potrivit căreia – chiar dacă, în materia impozitării directe, situația rezidentului este, ca regulă generală, diferită de cea a nerezidentului în măsura în care cea mai mare parte a veniturilor acestuia este în mod normal centralizată în statul de reședință și în măsura în care acest stat este cel care dispune, în general, de toate informațiile necesare pentru a aprecia capacitatea contributivă globală a contribuabilului în cauză – nu mai există totuși o diferență obiectivă de situație care să justifice o diferență de tratament în comparație cu rezidenții în cazul unui nerezident care, în lipsa unor venituri semnificative în statul de reședință, obține cea mai mare parte a resurselor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul în care este încadrat în muncă [13].

33. Deși Curtea s-a pronunțat expres în acest sens asupra regimurilor fiscale în ceea ce privește luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor nerezidenți, afirmând că „între un astfel de nerezident și un rezident care desfășoară o activitate salariată asemănătoare nu există nicio diferență obiectivă care să justifice o

12 — A se vedea în același sens Hotărârea De Groot, citată anterior, punctul 97, și, în ceea ce privește libertatea de stabilire, Hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 43).

13 — A se vedea Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 36 și 37.

diferenţă de tratament în ceea ce priveşte luarea în considerare, în scopul impozitării, a *situaţiei personale şi familiale a contribuabilului*" [14], nu înseamnă totuşi că aceasta a înţeles să limiteze exclusiv la aceste aspecte ale capacităţii contributive globale asimilarea unui contribuabil nerezident care obţine totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sale în ţara în care este încadrat în muncă cu un contribuabil care are reşedinţa în această ţară şi care desfăşoară o activitate salariată similară.

34. În această privinţă, concluzia la care a ajuns Curtea în ceea ce priveşte posibilitatea de a asimila contribuabilii rezidenţi cu cei nerezidenţi trebuie evaluată în lumina raţiunii care a stat la baza acestei concluzii pentru a verifica dacă se poate considera că această posibilitate de asimilare există şi în cazul de faţă, în care îi este refuzat unui contribuabil nerezident un avantaj fiscal care nu are legătură cu situaţia sa personală şi familială [15].

35. Potrivit raţionamentului Curţii, un contribuabil nerezident se află, în general, într-o situaţie diferită din punct de vedere obiectiv în comparaţie cu un rezident al statului membru în care acesta este încadrat în muncă, deoarece obţine în acest stat numai o parte a veniturilor sale şi ar putea aşadar, în teorie, să beneficieze de două ori de avantajele fiscale aplicabile situaţiei sale personale atât în statul de reşedinţă, cât şi în cel în care este încadrat în muncă. În acest caz, în care situaţia rezidenţilor şi cea a nerezidenţilor nu pot fi comparate din punct de vedere obiectiv, Curtea a considerat că refuzul statului în care nerezidentul este încadrat în muncă de a recunoaşte avantajele fiscale legate de situaţia fiscală personală a acestuia nu constituie un tratament discriminatoriu faţă de acesta din urmă.

36. Cu toate acestea, în ipoteza în care nerezidentul obţine totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sale impozabile în statul în care este încadrat în muncă, nu mai există riscul ca acesta să beneficieze de două ori de avantajele legate de situaţia sa fiscală – de care statul de reşedinţă nu va fi în măsură să ţină seama din cauza lipsei de venituri semnificative pe teritoriul acestuia – şi, în consecinţă, nu mai există nicio diferenţă faţă de situaţia unui contribuabil care are reşedinţa în statul respectiv. Consecinţa a ceea ce am arătat este că o aplicare corectă a principiului nediscriminării – a cărui manifestare o reprezintă jurisprudenţa analizată mai sus – obligă statul în care persoana interesată este încadrată în muncă să asimileze cu un rezident un nerezident ale cărui venituri provin în totalitatea sau în cvasitotalitatea lor de pe teritoriul acestuia nu numai în ceea ce priveşte acordarea de avantaje fiscale legate de situaţia sa *personală şi familială*, ci şi în ceea ce priveşte orice aspect al capacităţii sale contributive globale relevant pentru recunoaşterea de avantaje fiscale în favoarea rezidentului în cauză.

14 — *Ibidem*, punctul 37. Sublinierea noastră.

15 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Léger prezentate la 1 martie 2005 în cauza Ritter-Coulais, citată anterior, punctul 91 şi următoarele.

37. Revenind la fondul problemei, rezultă din analiza dezvoltată în prezentele concluzii că soții Lakebrink, care nu obțin venituri semnificative în statul de reședință, sunt supuși în totalitate plății impozitului în statul în care sunt încadrați în muncă – Luxemburg – care va trebui să le acorde avantajele fiscale legate de capacitatea contributivă globală pe care le recunoaște propriilor rezidenți, întrucât aceștia dintâi se află într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv cu a celor din urmă. Rezultă că soții Lakebrink suferă o discriminare indirectă din cauza aplicării articolului 157ter din LIR, în măsura în care un aspect al capacității contributive a acestora – și anume pierderile datorate închirierii de bunuri imobile – nu este recunoscut în Luxemburg la calculul cotei de impozitare, pentru motivul că aceștia au reședința în afara teritoriului luxemburghez.

38. Trebuie precizat că, spre deosebire de cele susținute de guvernele olandez și suedez, această soluție nu aduce atingere principiului liberei repartizări a competenței fiscale între statele membre, principiu afirmat de mai multe ori de către Curte.

39. Amintim, în principal, că diferența de tratament constatată la punctul 37 de mai sus provine exclusiv din aplicarea reglementării naționale luxemburgheze – articolul 157ter din LIR –, în timp ce CDI germano-luxemburgheză nu este pusă în discuție [16].

40. În plus, trebuie să se observe că norma în cauză nu privește modalitățile de stabilire a bazei impozabile, ci recunoașterea unui aspect al capacității contributive a nerezidentului *numai în scopul calculului cotei de impozitare*, nu și în scopul stabilirii bazei impozabile. În consecință, a prevedea că, la stabilirea cotei de impozitare, statul în care este încadrat în muncă nerezidentul are obligația de a acorda în mod excepțional avantajele fiscale legate de capacitatea contributivă globală a acestuia, inclusiv avantajele eventual legate de administrarea de bunuri ale căror venituri nu intră în competența fiscală a statului în care acesta este încadrat în muncă, nu presupune impozitarea acestui tip de venituri de către statul menționat. Rezultă că, în prezenta cauză, nu se aduce atingere în niciun mod repartizării impozitului pe o bază teritorială prevăzută de CDI germano-luxemburgheză, în măsura în care, la impozitarea unui contribuabil nerezident, dar supus în totalitate plății impozitului în Luxemburg, Marele Ducat al Luxemburgului nu va fi obligat să includă în baza impozabilă veniturile din închirierile de imobile situate în Germania – pentru impozitarea cărora Germania este cea care rămâne competentă –, ci va trebui, în mod

16 — Această diferență provine din normele unei singure ordini juridice și nu rezultă din divergențele sau din repartizarea competenței fiscale între două state membre.

excepțional, să țină seama de acestea la stabilirea cotei de impozitare.

41. În sfârșit, în ceea ce privește modalitățile în care trebuie luată în considerare capacitatea contributivă globală a contribuabilului nerezident care obține în statul în care este încadrat în muncă totalitatea sau cvasitotalitatea resurselor sale impozabile, considerăm că dreptul comunitar nu impune nicio obligație specifică, cu condiția ca respectivul contribuabil să nu fie discriminat față de un rezident care, pentru că desfășoară o activitate similară, se află într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv [17].

guvernul luxemburghez, această soluție nu este contrazisă de împrejurarea că, în temeiul CDI, Germania este cea care are competența fiscală în privința veniturilor în cauză. Într-adevăr, astfel cum am remarcat mai sus, stabilirea unor asemenea venituri este relevantă numai în scopul luării în considerare de către statul în care este încadrată în muncă persoana interesată la calculul cotei de impozitare, și nu în ceea ce privește impozitarea veniturilor menționate, care rămâne în competența Germaniei și care, în cazul unor venituri pozitive, ar avea loc în temeiul reglementării germane aplicabile.

B — *Eventualele justificări*

42. În consecință, în ceea ce privește prezenta cauză, rezultă că, pentru a lua în considerare la calculul cotei de impozitare veniturile care provin din închirierea de bunuri ale unui contribuabil nerezident situate în străinătate, aceste venituri trebuie stabilite pe baza condițiilor prevăzute pentru contribuabilii care au reședința în Marele Ducat și, prin urmare, conform dispozițiilor legii fiscale luxemburgheze, fără ca dreptul german să fie relevant în această privință [18]. În opinia noastră, astfel cum figurează în hotărârea de primă instanță pronunțată în cauza de față și astfel cum a fost susținut de

43. Dat fiind că norma în cauză are un caracter restrictiv în raport cu libera circulație a lucrătorilor, trebuie verificată eventuala justificare a acesteia în lumina dreptului comunitar.

44. Deși guvernul luxemburghez nu invocă în mod formal nicio justificare cu privire la diferența de tratament realizată de reglementarea în cauză, în observațiile prezentate, acesta urmărește, în esență, să demonstreze

17 — A se vedea, pentru un raționament similar, Hotărârea De Groot, citată anterior, punctele 114 și 115.

18 — Articolele 134 și 134ter din LIV.

că raţiunea reglementării în litigiu o constituie menţinerea coerenţei propriului regim fiscal.

1. Cu privire la menţinerea coerenţei regimului fiscal

45. Guvernul luxemburghez relevă, în esenţă, existenţa unei „coerenţe" pe care se întemeiază reglementarea în cauză, care, pe de o parte, refuză contribuabililor nerezidenţi luarea în considerare a pierderii de venituri locative atât în cadrul calculului bazei impozabile, cât şi al calculului cotei de impozitare şi, pe de altă parte, nu ţine seama în paralel de eventuale venituri pozitive de acest tip.

46. Protecţia coerenţei sistemului fiscal este o noţiune consolidată în jurisprudenţă începând cu Hotărârile Bachmann şi Comisia/Belgia, în care Curtea a recunoscut, în principiu, că această cerinţă constituie un motiv imperativ de interes general de natură să justifice o restrângere a principiilor fundamentale în materie de liberă circulaţie [19].

19 — Hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-209, punctele 21-28), şi Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305, punctele 14-21).

47. În cauzele citate anterior, Curtea a justificat, întemeindu-se pe noţiunea de coerenţă a regimului fiscal, o reglementare naţională care condiţiona deductibilitatea cotizaţiilor plătite în cadrul unor contracte de asigurare pentru limită de vârstă şi pentru deces de plata acestora în statul care autoriza deducerea. Această limitare era justificată de necesitatea de a compensa pierderea de venituri fiscale datorată deducerii contribuţiilor plătite în cadrul contractelor de asigurare prin impozitarea sumelor încasate în executarea contractelor menţionate, care nu ar fi putut totuşi să fie impozitate în cazul unor întreprinderi de asigurare stabilite în străinătate.

48. Începând cu aceste hotărâri, menţinerea coerenţei regimului fiscal reprezintă justificarea invocată cel mai des de statele membre în materia impozitării directe. Cu toate acestea, Curtea a limitat mult noţiunea de coerenţă fiscală şi a admis, într-o jurisprudenţă constantă, că această cerinţă justifică o măsură care restrânge libertăţile fundamentale dacă sunt îndeplinite trei condiţii: a) existenţa unei legături directe între acordarea unui avantaj fiscal şi compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală, b) faptul că deducerea şi prelevarea se efectuează în cadrul aceleiaşi impozitări şi c) că acestea

sunt efectuate în privința aceluiași contribuabil [20].

49. Întrucât cele două condiții privind identitatea contribuabilului și a impozitului sunt fără îndoială îndeplinite în speță, în prezent trebuie verificată existența unei legături directe între deducerea pierderii chiriilor și luarea în considerare la calculul cotei de impozitare a creșterilor de venituri referitoare la acest tip de investiție.

50. În această privință, trebuie subliniat că norma în cauză se întemeiază pe regula simetriei, pe baza căreia nu sunt relevante la calculul cotei de impozitare a unui nerezident nici pierderile de chirii străine, nici eventualele venituri pozitive provenind din astfel de investiții imobiliare. În consecință, luarea în considerare numai a pierderilor de chirii ar afecta în mod negativ logica normei în cauză, în măsura în care acest avantaj la calculul cotei nu poate fi compensat prin luarea în considerare, în același scop, a eventualelor venituri pozitive pe care o astfel de investiție imobiliară ar putea probabil să le producă în viitor.

51. În consecință, dacă faptul de a nu lua în considerare la calculul cotei de impozitare aplicabile unui nerezident pierderile de chirii în străinătate poate fi justificat, în principiu, prin necesitatea de a menține coerența regimului fiscal luxemburghez, instanța de trimitere va fi totuși cea căreia îi va reveni obligația de a verifica dacă această măsură restrictivă este aplicată astfel încât să fie respectat principiul proporționalității. Într-adevăr, măsura în litigiu trebuie să fie de natură să garanteze că obiectivul urmărit a fost atins, fără a depăși ceea ce este necesar pentru a-l atinge [21].

52. Cu toate acestea, norma în cauză nu pare a fi măsura cea mai puțin restrictivă de natură să mențină coerența regimului fiscal luxemburghez, întrucât acest obiectiv poate fi de asemenea atins prin obținerea aceluiași efect de compensare, ținând seama, la calculul cotei de impozitare a nerezidenților, atât de pierderile, cât și de încasările din închirierile din străinătate. Un astfel de regim ar permite evitarea situațiilor, cum este cea în cauză în speță, în care anumite aspecte ale capacității contributive a unui contribuabil nu sunt luate în considerare nici în statul de reședință – din cauza lipsei de venituri semnificative –, nici în statul în care contribuabilul este încadrat în muncă, în care acesta obține cea mai mare parte a resurselor sale.

20 — Fără a aprofunda aici recenta evoluție jurisprudențială a noțiunii „coerență fiscală", în măsura în care nu este relevantă în speță, amintim totuși că, recent, Curtea a aplicat în mod flexibil condițiile care stau la baza acestui principiu, insistând pe aspectul teleologic al regimului fiscal astfel examinat. A se vedea în această privință Concluziile din 29 martie 2007 pe care le prezentăm în cauza Columbus Container Services (C-298/05, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 189 și următoarele).

21 — A se vedea în special Hotărârea din 31 martie 1993, Kraus (C-19/92, Rec., p. I-1663, punctul 32).

IV — Concluzie

Având în vedere considerațiile expuse mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea care i-a fost adresată de Cour administrative (Luxemburg) după cum urmează:

„Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum articolul 157ter din Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, astfel cum a fost modificată, în aplicarea căreia un resortisant comunitar, nerezident în Luxemburg, care obține venituri dintr-o activitate salariată în Luxemburg, veniturile respective constituind cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, nu poate valorifica, spre deosebire de un rezident luxemburghez, venituri locative negative aflate în legătură cu imobile neocupate personal, situate într-un alt stat membru, în speță în Germania, în vederea stabilirii cotei de impozitare aplicabile veniturilor sale obținute în Luxemburg."