HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

18 martie 2010 *

În cauza C-440/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 12 septembrie 2008, primită de Curte la 6 octombrie 2008, în procedura

F. Gielen

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnii E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (raportor) și J.-J. Kasel, judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: domnul D. Ruiz-Jarabo Colomer,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 septembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Gielen, de F. A. Engelen și S. C. W. Douma, belastingadviseurs;

— pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels, C. ten Dam și M. Noort, în calitate de agenți;

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

— pentru guvernul eston, de domnul L. Uibo, în calitate de agent;

— pentru guvernul portughez, de doamna C. Guerra Santos, precum și de domnii L. Inez Fernandes și J. Menezes Leitão, în calitate de agenți;

— pentru guvernul suedez, de doamna A. Falk, în calitate de agent;

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 octombrie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 43 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Gielen, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, în legătură cu impozitul pe venit pentru anul 2001.

Reglementarea națională

3 Legea din 2001 privind impozitul pe venit (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, denumită în continuare „Legea din 2001") prevede la articolul 2.1 litera b că sunt supuse la plata impozitului pe venit persoanele fizice care nu au reședința în Țările de Jos, dar obțin venituri de origine olandeză.

4 Potrivit articolului 3.2 din Legea din 2001, profitul impozabil este profitul obținut de contribuabil în calitate de întreprinzător al unei sau al mai multor întreprinderi, diminuat cu deducerea în favoarea lucrătorilor independenți.

5 În temeiul articolului 3.76 alineatul 2 din Legea din 2001, cuantumul deducerii menționate depinde de cuantumul profitului în conformitate cu tabelul degresiv prevăzut de această dispoziție. Deducerea se ridică la 6 084 de euro pentru un profit mai mic de 11 745 de euro și este diminuată treptat ajungând în final la 2 984 de euro pentru un profit mai mare de 50 065 de euro.

6 În conformitate cu alineatul 1 al aceluiași articol, dreptul de deducere în favoarea lucrătorilor independenți este supus, printre altele, unui „criteriu orar”.

7 Potrivit articolului 3.6 din Legea din 2001, acesta corespunde cu realizarea în cursul anului civil a cel puțin 1 225 de ore de muncă în beneficiul uneia sau al mai multor întreprinderi, în urma căreia contribuabilul obține un profit în calitate de întreprinzător.

8 În scopul de a aprecia dacă un contribuabil nerezident îndeplinește acest criteriu, sunt luate în considerare numai orele care sunt consacrate activităților unei părți dintr-o întreprindere exploatată prin intermediul unui sediu permanent în Țările de Jos.

9 Cu toate acestea, un contribuabil nerezident care este supus unui sistem de impozitare al unui alt stat membru în care își are reședința poate opta, în conformitate cu articolul 2.5 alineatul 1 din Legea din 2001, pentru regimul aplicabil contribuabililor

rezidenți (denumit în continuare „opțiunea de asimilare"). Dispoziția menționată nu impune ca venitul contribuabilului nerezident să fie în întregime sau aproape în întregime realizat în Țările de Jos. Aceasta are următorul cuprins:

„Orice contribuabil național care are reședința în Țările de Jos numai pe o perioadă a anului calendaristic și orice contribuabil străin care își are reședința într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau pe teritoriul unui stat terț stabilit prin decret ministerial cu care [Regatul] Țărilor de Jos [a] încheiat un acord privind evitarea dublei impuneri care prevede schimbul de informații și care este supus la plata impozitului în statul membru menționat sau pe teritoriul statului terț respectiv pot opta pentru regimul fiscal pe care prezenta lege îl prevede pentru contribuabilii naționali. […]"

10 În temeiul articolelor 2-10 din Decretul de punere în aplicare a Legii din 2001 (Het Uitvoeringsbesluit inkomenstbelasting 2001), o reducere a impozitului pe venit este acordată celui care a ales să fie asimilat unui contribuabil rezident pentru impozitul referitor la elementele de venit care nu sunt impozabile în Țările de Jos sau care sunt impozabile numai într-o proporție limitată.

11 Potrivit articolului 3 din decretul menționat:

„1. Reducerea pentru motivul prezenței de elemente de venit neimpozabile în Țările de Jos […], ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe, este egală cu cuantumul pe care îl au împreună cu impozitul care, fără aplicarea articolelor 2-10, va fi datorat, în temeiul Legii privind venitul impozabil, ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe, același raport pe care cuantumul total al elementelor de

venit neimpozabile în Țările de Jos […], care figurează la numitor, îl are cu venitul care figurează la numitor.

[…]

5. Se înțelege prin «venit care figurează la numitor» venitul obținut ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe […]"

12 Articolul 9 alineatul 1 din Decretul din 2001 privind evitarea dublei impuneri (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) prevede:

„Venitul din străinătate ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe care provine dintr-un alt stat se constituie din cuantumul cumulat al elementelor venitului de care contribuabilul beneficiază ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe în acest stat ca:

a) profit realizat într-o întreprindere străină, și anume o întreprindere sau partea dintr-o întreprindere care este administrată cu ajutorul unui sediu permanent sau a unei reprezentanțe permanente pe teritoriul unui alt stat;

[…]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

13 Domnul Gielen este un rezident german care exploatează în Germania, împreună cu alte două persoane, o întreprindere destinată culturilor de seră. Acesta a înființat în Țările de Jos un sediu permanent în care sunt cultivate plante ornamentale pe bază de contracte.

14 În cursul anului 2001, acesta a efectuat pentru întreprinderea menționată mai mult de 1 225 de ore de muncă în Germania, în timp ce, în Țările de Jos, a realizat pentru sediul menționat mai puțin de 1 225 de ore de muncă.

15 Prin urmare, administrația fiscală olandeză a considerat că domnul Gielen nu a îndeplinit „criteriul orar". Rechtbank Breda (Tribunalul din Breda) a confirmat această interpretare.

16 În schimb, Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Bois-le-Duc) a considerat că o asemenea aplicare a criteriului menționat ar conduce la o discriminare interzisă de articolul 43 CE, deoarece aceasta ar crea o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți. Astfel, potrivit Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, cu ocazia aplicării acestui criteriu, contribuabilii rezidenți pot fi impozitați în funcție de profitul acestora, indiferent de locul în care este realizat.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a considerat că această distincție și acest obstacol nu se justifică printr-o diferență obiectivă de situație între contribuabilii nerezidenți și contribuabilii rezidenți, în special deoarece deducerea în favoarea lucrătorilor independenți este direct legată de activitatea contribuabililor.

18 Domnul Gielen a formulat recurs împotriva deciziei pronunțate de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch în fața Hoge Raad der Nederlanden. Domnul Gielen consideră că faptul de a i se refuza, în calitate de contribuabil nerezident, dreptul de deducere în favoarea lucrătorilor independenți constituie o discriminare ce este interzisă de articolul 43 CE.

19 Hoge Raad der Nederlanden observă că discriminarea în sensul articolului 43 CE rezultă din faptul că, pentru contribuabilul nerezident, nu s-au luat în considerare toate orele pe care acesta din urmă le-a consacrat întreprinderii sale, în acestea fiind incluse orele consacrate unor activități pentru o întreprindere sau un sediu situat într-un alt stat membru.

20 Totuși, acesta ridică problema dacă o asemenea discriminare poate fi evitată prin opțiunea de asimilare. În temeiul acesteia, baremul potrivit căruia contribuabilul nerezident este impozitat în Țările de Jos în cazul în care optează pentru impozitarea contribuabililor rezidenți implică aplicarea progresivității.

21 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 43 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării unei dispoziții a legislației fiscale a unui stat membru în privința profitului pe care un resortisant al unui alt stat membru (contribuabil străin) l-a realizat dintr-o parte a întreprinderii sale situată în primul stat membru dacă această dispoziție, atunci când este interpretată într-un anumit mod, creează în mod efectiv o discriminare între contribuabilii naționali și cei străini, care este contrară în sine articolului 43 CE, dar cu privire la care contribuabilul străin în cauză a avut posibilitatea de a alege să fie tratat ca un contribuabil național și, din motive personale, nu a utilizat această posibilitate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

22 Guvernele german și portughez pun la îndoială posibilitatea Curții de a se pronunța cu privire la întrebarea adresată de instanța națională.

23 Potrivit guvernului german, regimul fiscal în cauză în acțiunea principală nu implică, în esență, nicio discriminare interzisă în sensul articolului 43 CE, astfel încât nu este necesar să se stabilească dacă discriminarea ar putea fi înlăturată prin opțiunea de asimilare. Prin urmare, răspunsul Curții la întrebarea preliminară ar fi lipsit de orice utilitate în vederea soluționării litigiului din acțiunea principală.

24 Guvernul portughez arată în principal că întrebarea preliminară depinde de o anumită interpretare a legislației naționale în cauză în acțiunea principală.

25 Astfel, din decizia de trimitere reiese că articolul 3.6 din Legea din 2001 poate fi interpretat, de asemenea, în sensul că, în scopul deducerii în cauză în acțiunea principală, pot fi luate în considerare, în cazul unui contribuabil nerezident, orele realizate în beneficiul unui sediu situat în Țările de Jos, precum și cele realizate în beneficiul unui sediu situat într-un alt stat membru, fapt care ar determina ca această dispoziție să fie compatibilă cu articolul 43 CE și ca răspunsul la întrebarea preliminară să fie superfluu.

26 Din moment ce instanța de trimitere a avut posibilitatea să interpreteze regimul fiscal în cauză în acțiunea principală în sensul că nu implică nicio discriminare contrară

articolului 43 CE, guvernul portughez consideră că întrebarea preliminară este ipotetică și, prin urmare, răspunsul Curții nu este obligatoriu pentru instanța de trimitere.

27 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii instituite la articolul 267 TFUE, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 23 aprilie 2009, Rüffler, C-544/07, Rep., p. I-3389, punctul 36, și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Filipiak, C-314/08, Rep., p. I-11049, punctul 40).

28 Cu toate acestea, Curtea a hotărât de asemenea că, în circumstanțe excepționale, este îndreptățită să analizeze condițiile în care este sesizată de instanța națională în scopul de a-și verifica propria competență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 1981, Foglia, 244/80, Rec., p. 3045, punctul 21, Hotărârea Rüffler, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea Filipiak, citată anterior, punctul 41).

29 Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (Hotărârile citate anterior Rüffler, punctul 38, și Filipiak, punctul 42).

30 Trebuie constatat, în acest sens, că din decizia de trimitere reiese că acțiunea principală, precum și întrebarea preliminară se referă în mod esențial la interpretarea articolului 49 TFUE în raport cu o reglementare națională ce are efecte potențial

discriminatorii în privința contribuabililor nerezidenți referitor la un avantaj fiscal, precum deducerea oferită lucrătorilor independenți, chiar dacă respectivii contribuabili pot, în ceea ce privește avantajul respectiv, să exercite opțiunea de asimilare potrivit reglementării menționate.

31 Pe de altă parte, pentru a putea răspunde la întrebarea menționată, trebuie verificat, mai întâi, dacă reglementarea națională în cauză în acțiunea principală produce efecte discriminatorii în sensul articolului 49 TFUE, ceea ce constituie o problemă de drept al Uniunii a cărei interpretare este de competența Curții.

32 Având în vedere aceste constatări, nu rezultă în mod evident că interpretarea solicitată nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul acțiunii principale, astfel încât excepțiile de inadmisibilitate invocate de guvernele german și portughez trebuie să fie respinse.

33 Prin urmare, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este admisibilă.

Cu privire la fond

34 Prin intermediul întrebării formulate, care trebuie analizată în două părți, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE se opune unei reglementări naționale care, în ceea ce privește acordarea unui avantaj fiscal, precum deducerea în favoarea lucrătorilor independenți, are efecte potențial discriminatorii în privința contribuabililor nerezidenți, chiar dacă acești contribuabili pot, referitor la acest avantaj, să exercite opțiunea de asimilare potrivit reglementării menționate.

Cu privire la efectele discriminatorii ale reglementării naționale în cauză în acțiunea principală în sensul articolului 49 TFUE

35 Pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie să se verifice de la bun început, astfel cum reiese și din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, dacă reglementarea națională în cauză în acțiunea principală implică în mod efectiv o discriminare contrară articolului 49 TFUE.

36 Trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite respectiva competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19 și jurisprudența citată).

37 De asemenea, trebuie amintit că normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 26 și jurisprudența citată).

38 Pe de altă parte, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea în special Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 30, și Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind, C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 21).

39 În speță, din dosar reiese mai întâi că, în cursul anului 2001, domnul Gielen, care își are reședința în Germania, a efectuat în beneficiul sediului său din Țările de Jos mai puțin de 1 225 de ore de muncă, în timp ce a realizat mai mult de 1 225 de ore de muncă în favoarea sediului său din Germania.

40 Instanța de trimitere arată că, potrivit reglementării naționale în cauză în acțiunea principală, un contribuabil întreprinzător rezident poate include, pentru calculul criteriului orar care creează dreptul de deducere în favoarea lucrătorilor independenți, atât orele de lucru realizate într-un alt stat membru, cât și pe cele efectuate în Țările de Jos, în timp ce un contribuabil întreprinzător nerezident poate include, pentru acest calcul, numai orele de muncă realizate în Țările de Jos.

41 În plus, guvernul olandez recunoaște, în observațiile scrise, că este vorba în această privință despre o discriminare în temeiul locului de reședință.

42 Prin urmare, trebuie să se constate că reglementarea națională în cauză în acțiunea principală, în ceea ce privește îndeplinirea „criteriului orar" pentru deducerea în favoarea lucrătorilor independenți, tratează în mod diferit contribuabilii, după cum sunt sau nu sunt rezidenți în Țările de Jos. Un asemenea tratament diferențiat riscă să acționeze în special în detrimentul resortisanților altor state membre, deoarece nerezidenții sunt, cel mai adesea, străini.

43 Desigur, în ceea ce privește în special cauzele referitoare la impozitarea veniturilor persoanelor fizice, Curtea a admis că situația rezidenților și cea a nerezidenților într-un anumit stat membru 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 a contribuabilului sau al luării în considerare a situației personale și familiale (a se vedea în special Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta, C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 19, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 59).

44 Cu toate acestea, Curtea a precizat 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 drept discriminare în sensul Tratatului FUE, atât timp cât nu există nicio diferență obiectivă de situație de natură să justi-

fice o diferență de tratament cu privire la acest aspect între categoriile menționate (Hotărârile citate anterior Talotta, punctul 19, precum și jurisprudența citată, și Renneberg, punctul 60).

45 Or, instanța de trimitere arată că deducerea în favoarea lucrătorilor independenți nu depinde de capacitatea personală a contribuabililor, ci depinde mai degrabă de natura activității acestora. Astfel, această deducere este acordată întreprinzătorilor a căror activitate de întreprinzător constituie activitatea principală, ceea ce este demonstrat, în special, prin îndeplinirea „criteriului orar".

46 În măsura în care deducerea menționată este acordată tuturor contribuabililor întreprinzători care îndeplinesc, în special, criteriul menționat, trebuie să se constate că este lipsit de pertinență în această privință să se distingă dacă respectivii contribuabili au efectuat orele de muncă în Țările de Jos sau într-un alt stat membru.

47 Rezultă că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 39 din concluzii, contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți se află, în ceea ce privește deducerea în favoarea lucrătorilor independenți, într-o situație comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 27, și Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn, C-346/04, Rec., p. I-6137, punctul 20).

48 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că o reglementare națională care, cu privire la un avantaj fiscal, precum deducerea în favoarea lucrătorilor independenți în cauză în acțiunea principală, utilizează un „criteriu orar", astfel încât să împiedice contribuabilii nerezidenți să contabilizeze orele de muncă efectuate într-un alt stat membru, riscă să acționeze în principal în detrimentul acestor contribuabili. Prin urmare, o asemenea reglementare constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie sau naționalitate în sensul articolului 49 TFUE.

Cu privire la opțiunea de asimilare

49 Această concluzie nu poate fi pusă în discuție de argumentul potrivit căruia opțiunea de asimilare poate să excludă discriminarea în cauză.

50 Este necesar de la bun început să se arate că opțiunea de asimilare permite unui contribuabil nerezident, precum domnul Gielen, o alegere între un regim fiscal discriminatoriu și un altul cu privire la care se pretinde că nu este.

51 Or, în această privință, trebuie să se sublinieze că o asemenea alegere nu poate, în speță, să excludă efectele discriminatorii ale primului dintre aceste două regimuri fiscale.

52 Astfel, în ipoteza în care s-ar recunoaște un asemenea efect al alegerii respective, consecința ar fi, astfel cum avocatul general a arătat, în esență, la punctul 52 din concluzii, să se valideze un regim fiscal care rămâne, în sine, o încălcare a articolului 49 TFUE din cauza caracterului său discriminatoriu.

53 Pe de altă parte, astfel cum Curtea a avut deja ocazia să precizeze, un regim național restrictiv în ceea ce privește libertatea de stabilire rămâne totodată incompatibil cu dreptul Uniunii, chiar atunci când aplicarea sa ar fi facultativă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 162).

54 Rezultă că alegerea oferită, în litigiul din acțiunea principală, contribuabilului nerezident de opțiunea de asimilare este lipsită de efect neutralizant în ceea ce privește discriminarea constatată la punctul 48 din prezenta hotărâre.

55 Rezultă din cele ce precedă că articolul 49 TFUE se opune unei reglementări naționale care, în ceea ce privește acordarea unui avantaj fiscal, precum deducerea în favoarea lucrătorilor independenți, în cauză în acțiunea principală, are efecte discriminatorii în privința contribuabililor nerezidenți, chiar dacă acești contribuabili pot, referitor la acest avantaj, să opteze pentru regimul aplicabil contribuabililor rezidenți.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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 49 TFUE se opune unei reglementări naționale care, în ceea ce privește acordarea unui avantaj fiscal, precum deducerea în favoarea lucrătorilor independenți, în cauză în acțiunea principală, are efecte discriminatorii în privința contribuabililor nerezidenți, chiar dacă acești contribuabili pot, referitor la acest avantaj, să opteze pentru regimul aplicabil contribuabililor rezidenți.

Semnături