Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

5 iulie 2012*

„Privilegiile și imunitățile Comunităților Europene — Scutire de impozitele naționale a veniturilor plătite de Uniune — Luarea în considerare a veniturilor plătite de Uniune la calcularea plafonului impozitului de solidaritate pe avere”

În cauza C-558/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de grande instance de Chartres (Franța), prin decizia din 24 noiembrie 2010, primită de Curte la 29 noiembrie 2010, în procedura

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, căsătorită Bourgès-Maunoury,

împotriva

Direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, și domnii E. Juhász, T. von Danwitz și D. Šváby (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 noiembrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Bourgès-Maunoury și doamna Heintz, căsătorită Bourgès-Maunoury, de T. Davidian, avocat;

— pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de A. Adam, în calitate de agenți;

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

— pentru guvernul olandez, de C. Wissels și de M. de Ree, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: franceza.

— pentru Comisia Europeană, de F. Clotuche-Duvieusart și de I. Martínez del Peral, precum și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 februarie 2012,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 al doilea paragraf din Protocolul privind privilegiile și imunitățile Comunităților Europene, anexat inițial la Tratatul de instituire a unui Consiliu unic și a unei Comisii unice ale Comunităților Europene (JO 1967, 152, p. 13), iar ulterior, în temeiul Tratatului de la Amsterdam, la Tratatul CE (denumit în continuare „protocolul”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Bourgès-Maunoury și soția sa, doamna Heintz, pe de o parte, și direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (Direcția de Servicii Fiscale din Eure-et-Loir), pe de altă parte, cu privire la luarea în considerare a veniturilor plătite de Uniunea Europeană la calcularea plafonului impozitului de solidaritate pe avere (denumit în continuare „ISF”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 13 din protocol, în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală, prevedea:

„În condițiile și respectând procedura stabilită de către Consiliu, hotărând la propunerea Comisiei, toate indemnizațiile, salariile și retribuțiile plătite de Comunități funcționarilor și altor agenți ai acestora sunt impozitate de acestea.

Sunt scutite de impozite naționale indemnizațiile, salariile și retribuțiile plătite de Comunități propriilor funcționari și agenți.”

Dreptul francez

4 ISF, care a fost instituit prin Legea nr. 88-1149 din 23 decembrie 1988 a bugetului pe anul 1989 (JORF din 28 decembrie 1988, p. 16320) (loi nº 88-1149, du 23 décembre 1988, de finances pour 1989), era reglementat de dispozițiile articolelor 885 A-885 X din Codul general al impozitelor (code général des impôts, denumit în continuare „CGI”), în versiunea sa aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală.

5 Articolul 885 A din CGI prevedea:

„Sunt supuse impozitului anual de solidaritate pe avere, atunci când valoarea bunurilor lor este superioară limitei primei tranșe de impozitare stabilite la articolul 885 U:

1º Persoanele fizice care au domiciliul fiscal în Franța, pentru bunurile acestora situate în Franța sau în afara teritoriului Franței.

[...]

2° Persoanele fizice care nu au domiciliul fiscal în Franța, pentru bunurile acestora situate în Franța.

Cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 6 alineatul 4 literele a și b, cuplurile căsătorite fac obiectul unei impozitări comune.

Condițiile de impozitare se apreciază la 1 ianuarie al fiecărui an.

[...]"

6 ISF este însoțit de un mecanism de plafonare descris la articolul 885 V bis din CGI. Articolul menționat avea următorul cuprins:

„[ISF] al contribuabilului care are domiciliul fiscal în Franța se reduce cu diferența dintre, pe de o parte, totalul acestui impozit și al impozitelor datorate în Franța și în străinătate pentru veniturile și câștigurile din anul precedent, calculate înainte de deducerea creditelor fiscale și a reținerilor nonliberatorii, și, pe de altă parte, 85 % din totalul veniturilor nete din anul precedent rezultate în urma scăderii cheltuielilor profesionale, după deducerea numai a deficitelor profesionale a căror deducere este autorizată la articolul 156 [din CGI], precum și al veniturilor scutite de impozitul pe venit realizate în cursul aceluiași an în Franța sau în afara Franței și al câștigurilor supuse unei reținere liberatorii. Această reducere nu poate depăși o sumă egală cu 50 % din cuantumul contribuției care rezultă potrivit articolului 885 V sau, dacă acesta este mai mare, cuantumul impozitului corespunzător unui patrimoniu impozabil egal cu limita superioară a celei de a treia tranșe de impozitare prevăzute la articolul 885 U.

Câștigurile de capital sunt determinate fără luarea în considerare a pragurilor, a reducerilor și a scutirilor prevăzute de prezentul cod.

În sensul primului paragraf, în cazul în care impozitul pe venit se aplică asupra veniturilor unor persoane ale căror bunuri nu intră în baza de calcul a [ISF] al contribuabilului, acesta este redus în funcție de procentul venitului acestor persoane în raport cu venitul total."

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 Domnul Bourgès-Maunoury și doamna Heintz sunt foști funcționari ai Uniunii și primesc, în această calitate, indemnizații pentru încetarea definitivă a raporturilor de muncă sau pensii pentru limită de vârstă.

8 Întrucât au domiciliul în Franța și sunt supuși la plata ISF, domnul Bourgès-Maunoury și doamna Heintz au depus, pentru anii 2002-2004, 2006 și 2007, declarațiile lor de ISF fără să includă indemnizațiile și pensiile plătite de Uniune în ansamblul celorlalte venituri ale lor pentru calculul plafonului prevăzut la articolul 885 V bis din CGI.

9 Întrucât omiseseră să solicite aplicarea plafonului ISF pentru anul 2005, aceștia au introdus, la 7 iulie 2006, o declarație de rectificare în scopul de a beneficia de acest plafon fără a ține seama de retribuțiile care le sunt plătite de Uniune.

10 Întrucât această cerere a fost respinsă de direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, la 27 decembrie 2006, domnul Bourgès-Maunoury și doamna Heintz au sesizat tribunal de grande instance de Chartres (Tribunalul de Mare Instanță din Chartres) cu o acțiune îndreptată împotriva acestei decizii de respingere. În temeiul articolului 24 din Statutul funcționarilor Comunităților Europene, ei au solicitat de asemenea asistența Comisiei Comunităților Europene în această privință, care le-a fost acordată prin decizia din 6 martie 2007.

11 Prin hotărârea din 10 octombrie 2007, tribunal de grande instance de Chartres a respins cererea domnului Bourgès-Maunoury și a doamnei Heintz.

12 Prin hotărârea din 27 noiembrie 2008, cour d'appel de Versailles (Curtea de Apel din Versailles) a infirmat această hotărâre în măsura în care prin aceasta s-a respins cererea menționată pentru anul 2005.

13 Prin hotărârea din 19 ianuarie 2010, Cour de cassation (Curtea de Casație) a respins recursul formulat de administrația fiscală franceză împotriva hotărârii cour d'appel de Versailles menționate.

14 În paralel, prin decizia din 1 septembrie 2008, direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir a efectuat o rectificare a ISF pe care domnul Bourgès-Maunoury și doamna Heintz îl datorau pentru anii 2002-2004, 2006 și 2007, pentru motivul că veniturile care le-au fost plătite de Uniune trebuiau să fie luate în considerare pentru calcularea plafonului ISF.

15 La 19 ianuarie 2009, direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir a emis împotriva soților Bourgès-Maunoury două înștiințări de plată a cotizațiilor de ISF datorate pentru anii menționați. Reclamația împotriva acestor înștiințări, introdusă de aceștia din urmă la 4 februarie 2009, a fost respinsă prin decizia acestei direcții din 18 februarie 2009.

16 Domnul Bourgès-Maunoury și doamna Heintz au introdus, la 16 aprilie 2009, o acțiune împotriva acestei decizii de respingere la tribunal de grande instance de Chartres, făcând trimitere la hotărârile menționate mai sus ale cour d'appel de Versailles și Cour de cassation. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir a replicat că din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene reiese că scutirea fiscală de care beneficiază funcționarii Uniunii nu poate în niciun caz să conducă la situația ca aceștia din urmă să fie considerați ca nepercepând niciun venit.

17 Instanța de trimitere consideră că articolul 885 V bis din CGI nu poate decât să conducă la luarea în considerare a ansamblului veniturilor unei persoane fizice, inclusiv a celor care provin de la Uniune, în calculul cuantumului reducerii de ISF, astfel încât acest impozit va fi mai mare atunci când se ține seama, pentru determinarea plafonului acestuia, de veniturile naționale și comunitare ale unei persoane fizice.

18 Instanța de trimitere subliniază, în plus, că Cour de cassation, în hotărârea sa menționată la punctul 13 din prezenta hotărâre, a statuat că articolul 885 V bis din CGI are drept efect grevarea în mod indirect a veniturilor de origine comunitară ale reclamanților din acțiunea principală.

19 În aceste condiții, tribunal de grande instance de Chartres, având îndoieli cu privire la interpretarea articolului 13 al doilea paragraf din protocol, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 al doilea paragraf din capitolul V din protocol [...] se opune ca toate veniturile unui contribuabil, inclusiv veniturile comunitare, [să fie] luate în considerare la calcularea plafonului impozitului de solidaritate pe avere?"

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 al doilea paragraf din protocol trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care ia în considerare veniturile, inclusiv pensiile și indemnizațiile pentru încetarea definitivă a raporturilor de muncă, plătite de Uniune funcționarilor și agenților săi sau foștilor săi funcționari și foștilor săi agenți în cadrul stabilirii plafonului unui impozit precum ISF.

21 În ceea ce privește principiile a căror aplicare permite să se răspundă la întrebarea adresată, Curtea a subliniat, în Hotărârea din 16 decembrie 1960, Humblet/État belge (6/60, Rec., p. 1125, 1156 și 1157), că numai scutirea remunerațiilor plătite de Uniune de orice impozit național permite instituțiilor acesteia din urmă să exercite în mod eficient competența exclusivă de a stabili cuantumul efectiv al veniturilor funcționarilor săi și că o astfel de competență ar fi exclusă dacă statele membre ar păstra dreptul de a supune impozitului aceste venituri potrivit propriului lor sistem fiscal. Astfel, s-a constatat că tratatele exclud remunerațiile plătite funcționarilor Uniunii de la suveranitatea fiscală a statelor membre și că competența exclusivă menționată a acesteia de a stabili cuantumul efectiv al veniturilor funcționarilor este indispensabilă nu numai pentru a consolida independența cadrelor administrative ale Uniunii în raport cu puterile naționale, ci și pentru a garanta egalitatea de tratament a funcționarilor de cetățenii diferite.

22 Protocolul prevede astfel o distincție clară între, pe de o parte, veniturile de origine națională supuse autorității administrațiilor naționale ale statelor membre și, pe de altă parte, veniturile plătite de Uniune funcționarilor sau agenților săi, care sunt supuse în mod exclusiv dreptului acesteia din urmă în ceea ce privește eventualul lor caracter impozabil. Această repartizare a competențelor fiscale ale statelor membre și, respectiv, ale Uniunii trebuie să excludă orice impozitare, nu numai directă, ci și indirectă, de către statele membre a veniturilor plătite de Uniune și care nu sunt supuse competenței acestora din urmă (Hotărârea Humblet/État belge, citată anterior, p. 1158, Hotărârea din 24 februarie 1988, Comisia/Belgia, 260/86, Rec., p. 955, punctul 10, Hotărârea din 22 martie 1990, Tither, C-333/88, Rec., p. I-1133, punctul 12, și Hotărârea din 14 octombrie 1999, Vander Zwalmen și Massart, C-229/98, Rec., p. I-7113, punctul 21).

23 Astfel cum rezultă de la punctul 2 litera a) din dispozitivul Hotărârii Humblet/État belge, citată anterior, Curtea a declarat că articolul 13 din protocol interzice statelor membre stabilirea în sarcina unui funcționar sau a unui agent al Uniunii a oricărui impozit care are drept cauză, în tot sau în parte, veniturile plătite de Uniune.

24 În speță, situația este similară celei care a determinat pronunțarea Hotărârii Humblet/État belge, citată anterior, dat fiind că veniturile plătite de Uniune funcționarilor sau agenților săi sunt de asemenea impozitate indirect (a se vedea Hotărârea Humblet/État belge, citată anterior, p. 1159).

25 Astfel, în ceea ce privește o legislație precum cea din acțiunea principală, trebuie să se constate că luarea în considerare a cuantumului veniturilor plătite de Uniune în calculul plafonului de 85 % din totalul veniturilor, astfel cum este prevăzută la articolul 885 V bis din CGI, crește cuantumul total al veniturilor contribuabilului și, în consecință, cuantumul maximal al ISF, ceea ce conduce la creșterea cotei finale de impozitare în detrimentul funcționarului sau al agentului Uniunii, astfel cum a subliniat, de altfel, cour d'appel de Versailles în hotărârea din 27 noiembrie 2008 menționată la punctul 12 din prezenta hotărâre.

26 În consecință, aplicarea articolului 885 V bis din CGI determină punerea în sarcina contribuabililor a unui impozit care are drept efect grevarea în mod indirect a veniturilor plătite acestora de Uniune, astfel cum a constatat Cour de cassation în hotărârea sa menționată la punctul 13 din prezenta hotărâre.

27 Împrejurarea, invocată de direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir în acțiunea principală, potrivit căreia veniturile plătite de Uniune nu sunt luate în considerare pentru stabilirea bazei de calcul, ci numai în cadrul mecanismului de plafonare a ISF, nu este de natură a infirma această analiză.

28 Astfel, perceperea unui impozit național, precum ISF, luând în considerare totodată, pentru determinarea cuantumului final al acestuia, veniturile plătite de Uniune care sunt scutite de impozite naționale echivalează cu impozitarea indirectă a acestor venituri, cu încălcarea articolului 13 al doilea paragraf din protocol.

29 În mod identic, împrejurarea că mecanismul de plafonare a ISF urmărește să limiteze efectul de confiscare al acestuia și să ia în considerare capacitățile contributive reale ale contribuabilului nu este de natură să permită impozitarea indirectă, cu încălcarea articolului 13 al doilea paragraf din protocol, a veniturilor plătite de Uniune funcționarilor sau agenților săi.

30 În interesul securității juridice, trebuie constatat că, dat fiind că veniturile plătite de Uniune și supuse impozitelor acesteia nu pot fi impozitate nici direct, nici indirect de un stat membru și că acestea sunt excluse de la suveranitatea fiscală a statelor membre, persoana care beneficiază de astfel de venituri este de asemenea exclusă de la orice obligație de a declara cuantumul acestora autorităților unui stat membru.

31 În sfârșit, trebuie subliniat că un stat membru poate prevedea un mecanism de plafonare a unui impozit precum ISF, cu condiția totuși ca un astfel de mecanism să respecte dreptul Uniunii și în special articolul 13 din protocol.

32 Trebuie să se răspundă, așadar, la întrebarea adresată că articolul 13 al doilea paragraf din protocol trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care ia în considerare veniturile, inclusiv pensiile și indemnizațiile pentru încetarea definitivă a raporturilor de muncă, plătite de Uniune funcționarilor și agenților săi sau foștilor săi funcționari și foștilor săi agenți, în cadrul stabilirii plafonului unui impozit precum ISF.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 13 al doilea paragraf din Protocolul privind privilegiile și imunitățile Comunităților Europene, anexat inițial la Tratatul de instituire a unui Consiliu unic și a unei Comisii unice ale Comunităților Europene, iar ulterior, în temeiul Tratatului de la Amsterdam, la Tratatul CE, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care ia în considerare veniturile, inclusiv pensiile și indemnizațiile pentru încetarea definitivă a raporturilor de muncă, plătite de Uniunea Europeană funcționarilor și agenților săi sau foștilor săi funcționari și foștilor săi agenți, în cadrul stabilirii plafonului unui impozit precum impozitul de solidaritate pe avere.

Semnături