HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

15 februarie 2007 *

În cauza C-345/04,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 din Tratatul CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 26 mai 2004, primită de Curte la 12 august 2004, în procedura

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

împotriva

Bundesamt für Finanzen,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și U. Lõhmus (raportor), judecători,

* Limba de procedură: germana.

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Republica Federală Germania, de domnul C.-D. Quassowski și de doamna A. Tiemann, în calitate de agenți;

— pentru Republica Italiană, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna B. Eggers și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți;

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 iunie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 59 din Tratatul CE (devenit după modificare articolul 49 CE).

2 Cererea a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea comercială de drept portughez Centro Equestre da Lezíria Grande L^{da} (denumită în continuare „CELG"), pe de o parte, și Bundesamt für Finanzen (administrația financiară federală, denumită în continuare „Bundesamt"), pe de altă parte, având ca obiect respingerea de către aceasta din urmă a cererii de rambursare a sumelor reținute la sursă cu titlu de impozit asupra veniturilor obținute din Germania de către CELG, în calitate de contribuabil supus parțial impozitării conform legii germane.

Cadrul juridic național

3 În conformitate cu prevederile articolului 2 punctul 1 din legea germană privind impozitul pe profit din 1991, în versiunea din 1991 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 639, denumită în continuare „KStG"), societățile stabilite în alt stat decât Germania sunt considerate contribuabili supuși parțial impozitării și nu sunt obligate decât la plata impozitului pe profit aplicat veniturilor realizate în Germania.

4 În temeiul dispozițiilor articolului 49 alineatul 1 din legea privind impozitul pe venit, în versiunea aflată în vigoare în 1997 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, p. 821, denumită în continuare „EStG 1997"), coroborate cu dispozițiile articolului 8 alineatul 1 din KStG și ale articolului 17 alineatul 2 din Convenția între Republica Federală Germania și Republica Portugheză de evitare a dublei impuneri în materia impozitului pe venit și a impozitului pe capital (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), încheiată la 15 iulie 1980 (BGBl. 1982 II, p. 129), veniturile obținute de o societate de drept portughez din reprezentații artistice oferite în Germania sunt supuse impozitului pe profit în acest din urmă stat.

5 Articolul 50a alineatul 4 punctul 1 din EStG, în versiunea din 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), astfel cum era aplicabil în 1996, are următorul conținut:

„În cazul persoanelor impozabile supuse parțial impozitării, impozitul pe venit se percepe prin reținere la sursă aplicată veniturilor obținute din manifestări cu caracter artistic, sportiv sau altele similare, organizate sau prezentate în Germania, fiind incluse aici și veniturile provenite din alte prestații accesorii acestor manifestații, indiferent de persoana care realizează aceste venituri [...]"

6 Totuși, articolul 50 alineatul 5 teza a patra punctul 3 din EStG 1997, aplicat retroactiv la exercițiul financiar 1996, precizează:

„[Orice] contribuabil supus unei obligații fiscale limitate, ale cărui venituri sunt supuse reținerii la sursă în temeiul articolului 50a alineatul 4 punctul 1 sau 2, [poate] solicit[a] recuperarea în tot sau în parte a impozitului reținut și achitat. Recuperarea este supusă îndeplinirii condiției ca sumele cu titlu de cheltuieli de exploatare sau cheltuieli profesionale aflate în legătură economică directă cu aceste venituri să reprezinte mai mult decât jumătatea acestora din urmă."

7 Din dosarul supus analizei Curții rezultă că, spre deosebire de contribuabilii supuși parțial impozitării, cei care sunt integral impozabili în Germania pot solicita deducerea din veniturile impozabile în acest stat a totalității cheltuielilor asociate manifestărilor cu caracter artistic sau sportiv desfășurate pe teritoriul german.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 CELG, reclamantă în acțiunea principală, este o societate de capitaluri de drept portughez, cu sediul social și conducerea stabilite în Portugalia. CELG este supusă parțial plății impozitului pe profit în Germania, acesta fiind datorat doar pentru veniturile obținute în acest stat. În anul 1996, ea a organizat într-un număr de paisprezece orașe din diferite state ale Uniunii Europene, dintre care unsprezece situate în Germania, un turneu de reprezentații hipice și lecții de dresaj.

9 În 1997, CELG a solicitat Bundesamt, în temeiul articolului 50 alineatul 5 din EStG 1997 și al articolului 8 alineatul 1 din KStG, rambursarea impozitului pe profit reținut la sursă aplicat veniturilor obținute în Germania, și anume 71 758 DEM.

10 În acest scop, CELG a înaintat o situație financiară din Portugalia, certificată pentru conformitate, ce cuprindea un extras al cheltuielilor asociate efectuării întregului turneu din 1996. Acest extras atesta cheltuielile de comunicare, călătorie, cazare, publicitate, personal, precum și cheltuielile curente privind întreținerea cailor, aprovizionarea cu apă și electricitate, îngrijire medicală veterinară, medicamente, potcovire a cailor, precum și cele asociate echipării călăreților și cailor, transportului cu camionul, consultanței fiscale, alături de cele privind amortizarea costurilor de achiziționare a cailor. În continuare, în sumele a căror restituire se solicita, CELG a inclus și alte cheltuieli, și anume cheltuielile legate de ținerea contabilității și plata redevențelor pentru licențele deținute. În total, aceasta solicita deducerea unei fracțiuni de 11/14 din totalitatea acestor cheltuieli din suma veniturilor obținute în Germania.

11 Bundesamt a refuzat rambursarea sumelor solicitate, având în vedere faptul că nu au fost depuse în sprijinul cererii originalele documentelor doveditoare ale cheltuielilor pretins efectuate.

12 Contestația introdusă de către CELG împotriva acestei decizii a fost respinsă, în special din cauza absenței legăturii economice directe între unele dintre cheltuielile declarate și veniturile obținute în Germania.

13 Împotriva deciziei de respingere a contestației, CELG a formulat o acțiune în fața Finanzgericht Köln. Instanța a respins acțiunea, invocând faptul că, pe de o parte, nu toate cheltuielile declarate au o legătură economică directă cu veniturile supuse impozitării în Germania, iar pe de altă parte, cheltuielile nu reprezintă mai mult de 50 % din suma totală a veniturilor menționate.

14 Ca urmare, CELG a formulat recurs în fața Bundesfinanzhof împotriva hotărârii pronunțate de Finanzgericht Köln.

15 Bundesfinanzhof remarcă faptul că din situația de fapt reținută de Finanzgericht Köln reiese că, dintre cheltuielile efectuate de către CELG, cele care au o legătură economică directă cu veniturile încasate de către aceasta în Germania nu depășesc 50 % din suma totală a veniturilor. Cu toate acestea, instanța reține faptul că CELG invocă existența unor cheltuieli generale, precum și că, în pofida neclarităților ce planează asupra naturii, alcătuirii și totalului acestor costuri generale, ca și asupra eventualității de a fi necesar să se ia în calcul unele venituri suplimentare, din aceeași situație de fapt reiese că totalitatea cheltuielilor efectuate de CELG, inclusiv costurile generale sus-amintite, este mai mare decât jumătatea veniturilor.

16 Bundesfinanzhof consideră însă că diferența de tratament în determinarea veniturilor impozabile între un contribuabil rezident, supus integral impozitării, și un contribuabil nerezident, supus doar parțial impozitării, ridică semne de întrebare cu privire la compatibilitatea prevederilor articolului 50 alineatul 5 teza a patra punctul 3 din EStG 1997 cu normele dreptului comunitar, în special în ceea ce

privește libertatea de a presta servicii garantată prin articolul 59 din tratat. În acest sens, se face referire la hotărârea Curții din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933).

17 În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este contrar prevederilor aticolului 59 din Tratatul CE faptul că un resortisant al unui stat membru considerat contribuabil supus parțial impozitării în Germania nu poate să solicite rambursarea impozitului pe veniturile încasate, reținut la sursă, decât atunci când cheltuielile profesionale aflate în legătură economică directă cu veniturile depășesc jumătatea acestora din urmă?"

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere urmărește să afle dacă prevederile articolului 59 din tratat sunt în contradicție cu dispozițiile legislației unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul unui contribuabil supus parțial impozitării ce solicită rambursarea impozitului pe profit reținut la sursă, condiționează deducerea cheltuielilor profesionale efectuate în cadrul unor activități aducătoare de venituri pe teritoriul statului amintit atât de existența unei legături directe între cheltuieli și aceste venituri, cât și de necesitatea ca suma cheltuielilor să depășească jumătatea totalității veniturilor amintite.

19 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dacă fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să

o exercite cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în acest sens în special hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 19, hotărârea din 26 octombrie 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec., p. I-7447, punctul 32, hotărârea din 28 octombrie 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec., p. I-7641, punctul 15, hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID, C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 19, precum și hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29).

20 Trebuie să se amintească totodată faptul că, în conformitate cu jurisprudența Curții, articolul 59 din tratat prevede eliminarea oricăror restricții privind libertatea de a presta servicii impuse în temeiul faptului că prestatorul este stabilit într-un alt stat membru decât cel în care se efectuează prestația (a se vedea în acest sens în special hotărârea din 4 decembrie 1986, Comisia/Germania, C-205/84, Rec., p. 3755, punctul 25, hotărârea din 26 februarie 1991, Comisia/Italia, C-180/89, Rec., p. I-709, punctul 15, și hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 31).

Cu privire la existența unei legături economice directe

21 După cum reiese din cele enunțate la punctul 18 al prezentei hotărâri, prima condiție la care este supusă rambursarea impozitului pe profit reținut la sursă este aceea a existenței unei legături economice directe între cheltuielile profesionale efectuate și veniturile realizate în statul unde se desfășoară activitatea.

22 Din jurisprudența Curții reiese faptul că un regim fiscal în temeiul căruia, la stabilirea bazei de impozitare a contribuabililor nerezidenți într-un anumit stat membru, sunt luate în calcul numai profitul și pierderile provenind din activitățile desfășurate în acest stat este conform cu principiul teritorialității consacrat de dreptul fiscal internațional și recunoscut de dreptul comunitar (a se vedea în acest sens hotărârea citată anterior Futura Participations și Singer, punctele 21 și 22).

23 În ceea ce privește cheltuielile profesionale aflate în legătură directă cu activitatea desfășurată de către un nerezident într-un anumit stat membru din care au rezultat venituri impozabile, acestea vor fi luate în considerare în acest stat, în principiu, atunci când și rezidenții sunt supuși la plata impozitului pe venitul net calculat după deducerea acestor cheltuieli. Într-adevăr, la punctul 27 din hotărârea Gerritse, citată anterior, Curtea a constatat că, în privința deducerii acestor costuri, rezidenții și nerezidenții se află în situații comparabile. Astfel, în măsura în care un stat membru acordă rezidenților posibilitatea deducerii cheltuielilor în cauză, același stat nu ar putea, în principiu, să nu permită deducerea acestora pentru nerezidenți.

24 Tot astfel, în exercitarea competențelor sale fiscale, statul pe teritoriul căruia au fost realizate venituri impozabile prin desfășurarea de activități economice trebuie să permită ca toate cheltuielile efectuate în mod direct pentru exercitarea activității în cauză să poată fi luate în considerare la calculul impozitului datorat de nerezident. În această privință, trebuie totuși să se precizeze că dreptul comunitar nu se opune adoptării de către statele membre a unor măsuri suplimentare care să permită și deducerea cheltuielilor care nu au o astfel de legătură directă (a se vedea în acest sens hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, citată anterior, punctele 50-52).

25 Prin conceptul de cheltuieli profesionale aflate în legătură directă cu veniturile obținute pe teritoriul statului membru unde se desfășoară activitatea economică trebuie să se înțeleagă cheltuielile ce se află în legătură economică directă cu prestația care determină impozitarea în acest stat și care sunt astfel indisociabile de acestea din urmă, precum cheltuielile de transport și cazare. În acest context, data și locul efectuării cheltuielilor nu prezintă nicio relevanță.

26 Din dosar reiese faptul că CELG, care este stabilită în Portugalia, a obținut, pe teritoriul statului german, venituri din activitățile artistice desfășurate în Germania. În vederea desfășurării acestora, CELG a efectuat cheltuielile profesionale enumerate la punctul 10 al prezentei hotărâri, dintre care unele au fost efectuate anterior pentru organizarea și planificarea reprezentațiilor amintite, iar altele efectuate pe parcursul desfășurării acestora, solicitând deducerea lor în Germania. Revine

instanței de trimitere sesizate cu acțiunea principală, care trebuie să își asume responsabilitatea pronunțării unei hotărâri judecătorești, competența de a determina, în cadrul acestui litigiu, care dintre cheltuielile profesionale declarate de către CELG au o legătură directă cu prestațiile care determină impozitarea în acest stat și sunt indisociabil legate de acestea din urmă.

27 Așadar, trebuie să se considere că articolul 59 din tratat nu se opune unei legislații naționale care subordonează restituirea impozitului pe profit reținut la sursă aplicat veniturilor obținute de un contribuabil supus parțial impozitării condiției ca totalitatea cheltuielilor profesionale a căror deducere este solicitată de acest contribuabil să se afle în legătură economică directă cu veniturile obținute din activitățile desfășurate pe teritoriul statului membru respectiv, atât timp cât sunt considerate ca atare toate cheltuielile ce nu pot fi disociate de această activitate, indiferent de data și locul efectuării lor.

Cu privire la obligația ca suma acestor cheltuieli să depășească jumătatea totalității veniturilor

28 Cea de a doua condiție prevăzută de reglementarea în discuție în acțiunea principală în privința recuperării impozitului reținut la sursă pe veniturile obținute în Germania de către un contribuabil nerezident constă în cerința ca suma cheltuielilor profesionale aflate în legătură economică directă cu veniturile să depășească jumătatea totalității veniturilor în speță.

29 O asemenea condiție ar putea constitui o restricție la libertatea de a presta servicii de către o societate care dorește să desfășoare activități cu caracter artistic, sportiv sau similar pe teritoriul unui alt stat membru decât acela în care își are sediul social.

30 Într-adevăr, această condiție are drept consecință faptul că, atunci când o astfel de societate solicită restituirea impozitului reținut la sursă, nu va putea beneficia în mod sistematic de deducerea cheltuielilor sale aflate în legătură directă cu activitatea economică în cauză în cadrul impozitării veniturilor obținute din această activitate economică.

31 Prin urmare, trebuie să se constate că, subordonând acestei condiții suplimentare luarea în considerare a cheltuielilor profesionale efectuate de către un contribuabil supus parțial impozitării, dispozițiile legale precum cele în discuție în acțiunea principală constituie, în principiu, o restricție interzisă de prevederile articolului 59 din tratat.

32 Este necesar, prin urmare, să se analizeze dacă această restricție este justificată.

33 Nu poate fi reținută motivarea invocată de guvernul german, conform căreia legislația națională ar urmări evitarea dublei deduceri a cheltuielilor, și anume atât în statul unde se află sediul social, cât și în cel pe teritoriul căruia au fost desfășurate activitățile și impozitate veniturile.

34 Mai întâi, trebuie subliniat faptul că prin Convenția între Republica Federală Germania și Republica Portugheză de evitare a dublei impuneri în materia impozitului pe venit și a impozitului pe capital se reține aplicarea metodei cunoscute sub denumirea de metoda „creditării (imputării)".

35 Conform acesteia, o societate comercială portugheză este supusă la plata în Portugalia a impozitului pe toate veniturile sale, inclusiv cele obținute din activități desfășurate în Germania, acolo unde acestea din urmă sunt de asemenea impozitate.

Dubla impunere este evitată prin deducerea, în primul stat, a unei sume calculate la concurența impozitului plătit în cel de al doilea stat. Un asemenea mecanism este menit să prevină dubla deducere a cheltuielilor, căci, la momentul aplicării sale, primul stat poate verifica cheltuielile profesionale ce au fost luate în considerare la stabilirea impozitului plătit în cel de al doilea stat.

36 Mai mult, articolul 50 alineatul 5 din EStG 1997 prevede o procedură prin care Ministerul Finanțelor din Germania poate informa statul de reședință al contribuabilului supus parțial impozitării cu privire la solicitarea de rambursare formulată de acesta din urmă. Acest mecanism de cooperare între autoritățile naționale competente permite în același timp preîntâmpinarea unei eventuale duble deduceri a cheltuielilor. În același mod, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) contribuie la îndeplinirea acestui obiectiv prin instituirea mecanismului schimbului de informații între autoritățile financiare interesate.

37 Rezultă astfel că restricția la libera prestație a serviciilor impusă de legislația națională, constând în rambursarea impozitului reținut la sursă pe veniturile obținute într-un anumit stat membru de către un contribuabil supus parțial impozitării numai cu condiția ca suma cheltuielilor profesionale aflate în legătură directă cu veniturile să depășească jumătatea acestora din urmă, nu este justificată. Ca urmare, trebuie să se concluzioneze că prevederile articolului 59 din tratat se opun unei asemenea prevederi.

38 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă întrebării adresate în sensul că articolul 59 din tratat nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în acțiunea pricipală în măsura în care condiționează rambursarea impozitului pe profit reținut la sursă aplicat veniturilor obținute de către un contribuabil supus parțial impozitării de existența unei legături directe între suma cheltuielilor profesionale a căror deducere este solicitată de către contribuabilul respectiv și veniturile obținute din activități economice desfășurate pe teritoriul statului membru în cauză, atât timp cât vor fi calificate ca atare toate cheltuielile indisociabil

legate de această activitate, indiferent de locul sau data efectuării lor. În schimb, articolul în speță se opune unei legislații naționale în măsura în care aceasta subordonează rambursarea impozitului respectiv condiției ca aceste cheltuieli profesionale să depășească jumătatea veniturilor obținute.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 59 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 49 CE) nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în acțiunea pricipală în măsura în care aceasta condiționează rambursarea impozitului pe profit reținut la sursă aplicat veniturilor obținute de către un contribuabil supus parțial impozitării de existența unei legături directe între suma cheltuielilor profesionale a căror deducere este solicitată de către contribuabilul respectiv și veniturile obținute din activități economice desfășurate pe teritoriul statului membru în cauză, atât timp cât vor fi calificate ca atare toate cheltuielile indisociabil legate de această activitate, indiferent de locul sau data efectuării lor. În schimb, articolul în speță se opune unei legislații naționale în măsura în care aceasta subordonează rambursarea impozitului respectiv condiției ca aceste cheltuieli profesionale să depășească jumătatea veniturilor obținute.

Semnături