HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

25 ianuarie 2007 *

În cauza C-329/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 28 iunie 2005, primită de Curte la 2 septembrie 2005, în procedura

Finanzamt Dinslaken

împotriva lui

Gerold Meindl,

în prezența:

Christinei Meindl-Berger,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann și M. Ilešič (raportor), judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul P. Léger,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 mai 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 iulie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Dinslaken (denumit în continuare „Finanzamt") și domnul Meindl, în considerarea refuzului Finanzamt de a aplica acestuia din urmă un regim de impozitare comun cu soția sa, doamna Meindl-Berger.

Cadrul juridic național

3 Articolul 26 alineatul 1 prima teză din legea privitoare la impozitul pe venit, în versiunea în vigoare în anul 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, denumită în continuare „EStG 1997"), conferă soților separați temporar un drept de opțiune între impozitarea comună în conformitate cu articolul 26b din aceeași lege și impozitarea distinctă. Prevederea amintită subordonează totuși această libertate de opțiune condiției ca soții să se supună regimului german general de impunere, cu alte cuvinte, aceștia să aibă domiciliul sau reședința obișnuită în Germania.

4 Cu toate acestea, în temeiul articolului 1a alineatul 1 punctul 2 din EStG 1997, impozitarea comună poate fi acordată, în anumite condiții, ținând seama de veniturile soțului separat temporar care are reședința în străinătate. Deși nu sunt supuse impozitului german pe venit, în conformitate cu această prevedere, veniturile amintite sunt utilizate ca element de calcul în limitele prevăzute de articolul 26b. Mai exact, ele intră în calculul cotei aplicabile veniturilor soțului obligat la plata impozitului german pe venit în cadrul aplicării așa-numitului regim „al fracționării" („splitting").

5 Pentru a obține o impozitare comună, este necesar, pe de o parte, ca soțul căruia i se aplică regimul general german de impunere să fie resortisant al unui stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European (SEE) și ca soțul său să aibă domiciliul sau reședința obișnuită în afara Germaniei, dar într-una din țările Uniunii sau ale SEE.

6 Pe de altă parte, impozitarea comună nu este posibilă decât în ipoteza în care veniturile celor doi soți pentru anul calendaristic sunt supuse impozitului german pe venit în proporție de cel puțin 90 % sau în cazul în care veniturile care nu sunt supuse acestui impozit nu depășesc suma de 24 000 DEM.

7 În conformitate cu prevederile articolului 1 alineatul 3 a doua teză din EStG 1997, stabilirea veniturilor soților separați temporar se efectuează în două etape. Într-o primă etapă, se impune a se stabili cuantumul veniturilor globale. În cea de a doua etapă, aceste venituri globale fac obiectul unei repartizări între cele supuse impozitului german pe venit și cele care nu fac obiectul unei asemenea impozitări.

8 În momentul stabilirii veniturilor globale, este avută în vedere totalitatea veniturilor soților, fără a distinge după cum acestea au fost obținute în Germania sau în străinătate. Prevederile coroborate ale articolului 1a alineatul 1 punctul 2 și ale articolului 1 alineatul 3a doua teză din EStG 1997 nu consacră o regulă specială referitoare la modalitatea de stabilire a veniturilor, astfel încât noțiunea de venituri se deduce din legislația fiscală germană în materia impozitului pe venit. În egală măsură, aceasta se aplică în privința veniturilor care nu figurează în certificatul emis de către administrația fiscală a statului de reședință sau care sunt menționate în cuprinsul acestuia ca venituri exceptate de la impozitare. Într-adevăr, în absența unor dispoziții legale contrare, acest certificat este considerat ca neavând forță obligatorie.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

9 Domnul Meindl, resortisant austriac, locuiește la Dinslaken (Germania). Soția sa, doamna Meindl-Berger, este resortisant austriac și locuiește la Innsbruck (Austria).

10 În cursul anului 1997 (denumit în continuare „anul litigios"), domnul Meindl a obținut în Germania venituri provenite din activități liberale și artizanale într-un

cuantum total de 138 422 DEM. În cursul aceluiași an, soția sa a dat naștere unei fetițe. Statul austriac i-a plătit cu această ocazie o indemnizație de naștere, o alocație specială de maternitate și alocații familiale. În această perioadă, doamna Meindl-Berger nu obținea, potrivit legislației austriece, niciun venit impozabil.

11 În conformitate cu prevederile articolelor 26 și 26b din EStG 1997, soții Meindl au solicitat să beneficieze de o impozitare comună în ceea ce privește anul litigios.

12 Finanzamt a respins această cerere, cu motivarea că nu erau întrunite condițiile prevăzute la articolul 1a alineatul 1 punctul 2, respectiv articolul 1 alineatul 3 din EStG 1997. Într-adevăr, potrivit Finanzamt, pe de o parte, partea din veniturile soților Meindl dobândită în Germania ar fi inferioară pragului de 90 % și, pe de altă parte, s-ar atinge limita de 24 000 DEM, deoarece doamna Meindl-Berger încasase de la statul austriac prestații compensatorii pentru pierderea salariului, și anume indemnizația de naștere și alocația specială de maternitate, într-un cuantum de 26 994,73 DEM, alocația pentru copil nefiind luată în considerare. Mai mult, prestațiile compensatorii pentru pierderea salariului nu ar fi fost exonerate de impozit în virtutea EStG 1997, întrucât acestea nu erau stabilite în temeiul prevederilor legislației germane. De altfel, faptul că prestațiile menționate sunt neimpozabile în conformitate cu prevederile legislației austriece nu ar atrage nicio consecință în ceea ce privește luarea acestora în considerare în cadrul examinării unei cereri de impozitare comună.

13 Pe cale de consecință, Finanzamt a apreciat că domnul Meindl trebuie încadrat în categoria de impozitare corespunzătoare celibatarilor și a fixat cuantumul impozitului pe venitul acestuia la 45 046 DEM.

14 După respingerea contestației împotriva menționatei decizii a Finanzamt, Finanzgericht a admis acțiunea formulată de către domnul Meindl. S-a considerat că acesta din urmă avea dreptul de a beneficia de o impozitare comună în conformitate cu prevederile articolului 1a alineatul 1 punctul 2, coroborat cu articolul 26 din EStG 1997.

15 Ulterior, Finanzamt a sesizat Bundesfinanzhof cu o acțiune în „Revision". Potrivit Finanzamt, condițiile impozitării comune nu erau întrunite. S-a învederat, sub acest aspect, că statul austriac a plătit doamnei Meindl-Berger echivalentul sumei de 26 994,73 DEM, cu titlu de prestații compensatorii pentru pierderea salariului, sumă care, pe de o parte, depășește pragul de 24 000 DEM și, pe de altă parte, determină scăderea cuantumului veniturilor obținute de către soții Meindl în Germania sub limita de 90 %. De altfel, Finanzamt apreciază că noțiunea de venituri trebuie definită, iar acestea determinate exclusiv în conformitate cu dreptul german, și nu potrivit dreptului fiscal al statului de reședință, în speță, dreptul fiscal austriac.

16 Finanzamt susține în special că, prin hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225), și prin hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451), a fost constatată conformitatea pragului de 90 % cu normele de drept comunitar.

17 Într-adevăr, potrivit Finanzamt, principiul liberei circulații a lucrătorilor prevăzut la articolul 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 CE) nu interzice ca, în ipoteza în care legislația unui stat membru acordă cuplurilor căsătorite rezidente beneficiul aplicării regimului așa-zis al „fracționării" („splitting"), acordarea aceluiași avantaj fiscal cuplurilor căsătorite nerezidente să fie subordonată condiției ca o parte substanțială a venitului lor global să fie supusă impozitului în același stat membru.

18 Domnul Meindl a pus concluzii de respingere a acțiunii în „Revision".

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

„Este încălcat [articolul 52 din tratat] în ipoteza în care unui contribuabil rezident i se refuză impozitarea comună cu soțul său care locuiește în Austria și de care nu

este separat, pentru motivul că acest soț a obținut în același timp mai mult de 10 % din veniturile familiei și mai mult de 24 000 DEM și că aceste venituri sunt neimpozabile potrivit dreptului austriac?"

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării sale, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 52 din tratat interzice ca unui contribuabil rezident să i se refuze de către statul membru în care locuiește o impozitare comună cu soțul său, de care nu este separat și care are reședința într-un alt stat membru, pentru motivul că acest soț a obținut, în acest alt stat membru, în același timp, mai mult de 10 % din veniturile familiei și mai mult de 24 000 DEM, în condițiile în care veniturile dobândite de către soțul menționat în cel de al doilea stat membru nu sunt supuse acolo impozitului pe venit.

21 Cu titlu preliminar, trebuie amintit, pe de o parte, că, dacă fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu mai puțin acestea din urmă trebuie să exercite o atare competență cu respectarea dreptului comunitar și, prin urmare, să se abțină de la orice discriminare bazată pe cetățenie sau naționalitate (a se vedea în acest sens hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck-Schilling, C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 22 și jurisprudența citată) și, pe de altă parte, că normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, bazate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de distincție, determină, în fapt, același rezultat (hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 26 și jurisprudența citată).

22 Potrivit unei jurisprudențe constante, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (hotărârile citate anterior Schumacker, punctul 30, și Gschwind, punctul 21).

23 În materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților într-un stat 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 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 (hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin, C-169/03, Rec., p. I-6443, punctul 15 și jurisprudența citată).

24 Totuși, potrivit deciziei de trimitere, domnul Meindl are calitatea de contribuabil rezident în statul pe teritoriul căruia obține totalitatea veniturilor impozabile ale familiei.

25 În această privință, se impune a se constata că acestuia îi este aplicabil un regim diferit de acela căruia i se supune un contribuabil rezident al cărui soț, care nu obține decât venituri neimpozabile, locuiește deopotrivă în acest stat membru. Într-adevăr, un asemenea contribuabil poate beneficia de o impozitare comună.

26 Or, astfel cum a relevat avocatul general la punctul 36 din concluziile sale, un contribuabil rezident al cărui soț locuiește în același stat membru și care obține acolo doar venituri neimpozabile se află, în mod obiectiv, într-o situație identică cu a unui contribuabil rezident al cărui soț are reședința într-un alt stat membru, pe teritoriul căruia obține numai venituri neimpozabile, întrucât, în ambele ipoteze, veniturile impozabile ale familiei au ca sursă activitatea unuia dintre soți, în ambele cazuri fiind vorba de contribuabilul rezident.

27 Sub acest aspect, se impune a preciza că, în cursul anului litigios, doamna Meindl-Berger nu a obținut niciun venit impozabil în statul de reședință, în măsura în care prestațiile compensatorii pentru pierderea salariului acordate în speță nu constituiau, potrivit legislației fiscale a acestui stat, un venit impozabil.

28 Mai mult, este important a releva că această condiție a reședinței soțului este o cerință pe care cetățenii ar putea să o îndeplinească cu mai mare ușurință decât resortisanții altor state membre care s-au stabilit în Germania pentru a exercita acolo o activitate economică, în măsura în care membrii familiilor acestora din urmă locuiesc mai frecvent în afara acestui stat membru (a se vedea, prin analogie, hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 19).

29 În aceste condiții, decizia Finanzamt de a-l considera pe domnul Meindl drept contribuabil celibatar, deși acesta este căsătorit și a obținut totalitatea veniturilor impozabile ale familiei în statul de reședință, cu motivarea că soția acestuia și-a păstrat reședința într-un alt stat membru, unde a obținut venituri neimpozabile care exced atât limitei de 10 % din veniturile familiei, cât și aceleia de 24 000 DEM, nu poate fi justificată. Într-adevăr, statul de reședință al unui asemenea contribuabil este singurul în măsură să ia în considerare situația personală și familială a contribuabilului menționat, întrucât acesta din urmă nu numai că locuiește în acest stat, dar, în plus, obține acolo totalitatea veniturilor impozabile ale cuplului (a se vedea, prin analogie, hotărârea Zurstrassen, citată anterior, punctul 23).

30 Dat fiind că, în speță, domnul Meindl nu poate în niciun caz beneficia, în cadrul impozitării comune, de luarea în considerare a situației sale personale și familiale, se impune a se constata că este vorba de o discriminare prohibită prin articolul 52 din tratat (a se vedea, prin analogie, hotărârea Wallentin, citată anterior, punctul 17 și jurisprudența citată), chiar dacă veniturile celor doi soți pentru anul litigios sunt, potrivit deciziei fiscale pronunțate în acțiunea principală, inferioare pragului de 90 %, iar veniturile care nu sunt supuse impozitului pe venit german depășesc cuantumul de 24 000 DEM.

31 Se cuvine a releva, sub acest aspect, că ipoteza din acțiunea principală este fundamental diferită de aceea din cauza în care s-a pronunțat hotărârea Gschwind, citată anterior, întrucât, în acest din urmă caz, acordarea unui avantaj fiscal, asemenea celui pretins de către domnul Meindl, cuplurilor necăsătorite nerezidente, cu condiția ca minimum 90 % din venitul lor global să fie supus impozitului în statul membru unde se exercită activitatea sau, dacă acest procentaj nu este atins, ca veniturile acestora obținute în străinătate și care nu fac obiectul impozitării în acest stat membru să nu depășească un anumit plafon, a fost declarată compatibilă cu tratatul în cazul în care se păstrează posibilitatea luării în considerare a situației lor personale și familiale în statul de reședință. Or, nu acesta este cazul în acțiunea principală.

32 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată în sensul că articolul 52 din tratat interzice ca unui contribuabil rezident să i se refuze, de către statul membru de reședință, o impozitare comună cu soțul său, de care nu este separat și care locuiește într-un alt stat membru, pentru motivul că acest soț a obținut, în acest din urmă stat membru, în același timp, mai mult de 10 % din veniturile familiei, respectiv mai mult de 24 000 DEM, în ipoteza în care veniturile obținute de către soțul menționat în acest alt stat membru nu sunt supuse, în acesta din urmă, impozitului pe venit.

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 întâi) declară:

1) **Articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) interzice ca unui contribuabil rezident să i se refuze, de către statul membru de reședință, o impozitare comună cu soțul său, de care nu este separat și care locuiește într-un alt stat membru, pentru motivul că acest soț a obținut, în acest din urmă stat membru, în același timp, mai mult de 10 % din veniturile familiei, respectiv mai mult de 24 000 DEM, în ipoteza în care veniturile obținute de către soțul menționat în acest alt stat membru nu sunt supuse, în acesta din urmă, impozitului pe venit.**

Semnături