

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PHILIPPE LÉGER

prezentate la 13 iulie 2006¹

1. Prin intermediul prezentei proceduri, Bundesfinanzhof (Germania) solicită Curții să stabilească dacă articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune unor dispoziții naționale în temeiul cărora se refuză unui contribuabil rezident dreptul de a beneficia de o impozitare comună cu soțul său, pentru motivul că acesta are reședința într-un alt stat membru, în care a obținut venituri considerate neimpozabile în acest stat.

3. În temeiul articolului 1 alineatul 1 din EStG 1997, persoanele fizice cu domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național sunt supuse în totalitate impozitului german pe venit. Conform alineatului 3 al acestei dispoziții, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul național pot solicita să fie considerate ca fiind supuse în totalitate la plata impozitului dacă obțin venituri germane în sensul articolului 49 din EStG 1997 și cu condiția ca fie aceste venituri să fie supuse impozitului german pe venit cel puțin până la concurența a 90 % („prag semnificativ relativ”), fie partea din venituri care nu este supusă impozitului în Germania să nu depășească 12 000 DEM („pragul semnificativ absolut”).

I — Legislația națională

2. Regimul german general de impunere a persoanelor fizice este reglementat, în ceea ce privește perioada litigioasă din acțiunea principală, prin legea privind impozitul pe venit în versiunea aplicabilă în 1997 (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG 1997”).

4. Pe de altă parte, articolul 1a alineatul 1 punctul 2 din EStG 1997 prevede că, pentru resortisanții statelor membre ale Uniunii Europene sau ale Spațiului Economic European (SEE), este posibil, în scopul aplicării articolului 26 din EStG 1997, ca soțul persoanei supuse în totalitate la plata impozitului în temeiul articolului 1 alineatul 1 sau al articolului 1 alineatul 3 din EStG 1997 să fie considerat ca fiind supus în totalitate la

1 — Limba originală: franceza.

plata impozitului, cu condiția de a avea domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat membru al SEE.

5. Mai mult, condițiile prevăzute la articolul 1 alineatul 3 din EStG 1997 se aplică soțului care nu are domiciliul sau reședința obișnuită în Germania. Astfel, pentru ca soțul nerezident să fie considerat în totalitate supus la plata impozitului, partea din venituri supusă impozitului german trebuie să fie cel puțin egală cu 90 % din totalul veniturilor globale ale cuplului sau veniturile care nu sunt supuse impozitului german trebuie să nu depășească pragul semnificativ absolut, cu alte cuvinte, suma de 24 000 DEM.

6. Veniturile globale ale cuplului trebuie determinate conform dreptului german, fără a face distincția între veniturile dobândite în Germania și cele dobândite în străinătate. Întrucât dispozițiile coroborate ale articolului 1 alineatul 3 a doua teză și ale articolului 1a alineatul 1 punctul 2 din EStG 1997 nu prevăd o regulă specială privind modul de determinare a veniturilor, noțiunea „venituri” trebuie dedusă, potrivit instanței de trimitere, din dreptul fiscal german în materie de impozit pe venit, chiar și atunci când acele venituri nu apar sau sunt menționate ca fiind exonerate de impozit în certificatul emis de statul de reședință.

7. Conform articolului 26 din EStG 1997, soții separați temporar care sunt supuși în totalitate impozitului în sensul articolului 1 alineatul 1 sau al articolului 1a din EStG 1997 pot solicita o impozitare comună.

8. Într-un astfel de caz, conform articolului 26b din EStG 1997, veniturile soților sunt însumate și impozitate împreună. Prin urmare, soții sunt considerați a fi supuși împreună la plata impozitului.

9. Această metodă are ca scop luarea în considerare a situației personale și familiale a cuplului, conducând la o impozitare mai redusă, atunci când există o diferență importantă între veniturile soților sau când unul dintre soți nu obține niciun venit. Astfel, minimul de subzistență este garantat, întrucât soții beneficiază de două tranșe de bază exonerate de impozitul pe venit.

10. În plus, trebuie precizat că, în temeiul articolului 22 punctul 1 din EStG 1997, veniturile obținute din prestații periodice, care nu fac parte din tipurile de venituri

descrie la articolul 2 alineatul 1 punctele 1-6 din EStG 1997², sunt luate în considerare la calcularea pragurilor vizate la articolele 1 și 1a din EStG 1997 ca încadrându-se în categoria „alte venituri”.

11. În sfârșit, articolul 3 punctul 1 litera d) și punctul 67 din EStG 1997 prevede că indemnizațiile de maternitate și alocația pentru educație plătite conform dreptului german sunt considerate venituri naționale exonerate de impozit.

II — Situația de fapt și acțiunea principală

12. În cursul anului 1997, domnul Meindl, resortisant austriac cu reședința în Germania, a obținut venituri în această țară în urma desfășurării unei activități liberale și a unei activități artisanale în valoare totală de 138 422 DEM. Soția sa, doamna Meindl-Berger, cu reședința în Austria, nu a desfășurat nicio activitate profesională în cursul anului în litigiu, însă a primit de la Republica Austriacă o indemnizație de naștere de 142 586 ATS, o alocație de maternitate de 47 117 ATS și alocații familiale în valoare de 15 600 ATS, ceea ce corespunde unei sume totale de 26 994,73 DEM.

² — Aceste venituri, enumerate la articolul 2 alineatul 1 prima teză din EStG 1997, sunt veniturile care provin dintr-o activitate agricolă sau silvicolă, veniturile obținute dintr-o activitate artizanală sau comercială, veniturile obținute dintr-o activitate profesională independentă, veniturile obținute dintr-o activitate profesională salariată, veniturile din capitaluri mobiliare și veniturile din închirieri și arendă.

13. Conform dreptului fiscal austriac, „veniturile” obținute de doamna Meindl-Berger nu sunt impozabile.

14. Conform dreptului german, domnul Meindl a solicitat Finanzamt, autoritatea germană competentă în materie fiscală, să beneficieze de impozitarea comună. Cererea sa a fost respinsă de această autoritate, care a aplicat domnului Meindl o impozitare individuală în cuantum de 45 046 DEM, considerându-l, în consecință, ca fiind celibatar.

15. Pe de o parte, conform Finanzamt, condițiile prevăzute la articolul 1a alineatul 1 punctul 2 și la articolul 1 alineatul 3 din EStG 1997 nu erau întrunite, întrucât partea din veniturile soților obținută în Germania ar fi inferioară limitei de 90 % din valoarea lor totală. Pe de altă parte, veniturile obținute de doamna Meindl-Berger în Austria ar depăși pragul de 24 000 DEM stabilit de dispozițiile coroborate ale articolului 1 alineatul 3 a doua teză și ale articolului 1a alineatul 1 punctul 2 ultima teză din EStG 1997.

16. Finanzamt consideră că, întrucât prestațiile compensatorii primite de doamna Meindl-Berger nu au fost plătite potrivit dreptului german, acestea nu sunt exonerate de plata impozitului în temeiul articolului 3 punctul 1 litera d) din EStG 1997. Pentru

acest motiv, în temeiul articolului 22 punctul 1 din EStG 1997, aceste prestații trebuie luate în considerare drept venituri străine la determinarea pragului semnificativ.

are reședința în Austria și de care nu este separat, pentru motivul că acest soț a obținut, în același timp, mai mult de 10 % din veniturile comune și mai mult de 24 000 DEM și că aceste venituri sunt neimpozabile potrivit dreptului austriac?”

17. După respingerea cererii necontencioase formulate de către domnul Meindl, acesta a atacat decizia Finanzamt printr-o acțiune introdusă la Finanzgericht. Acesta a admis acțiunea, considerând că domnul Meindl era îndreptățit să beneficieze de o impozitare comună, întrucât noțiunea „venituri” trebuie interpretată restrictiv potrivit dreptului comunitar.

IV — Aprecieri

20. Cu titlu preliminar, trebuie apreciat dacă situația domnului Meindl se încadrează în sfera de aplicare a articolului 52 din tratat.

18. Finanzamt a introdus o acțiune în „Revision” la Bundesfinanzhof.

21. Contrar guvernului german, noi nu vedem niciun motiv pentru a pune la îndoială temeinicia analizei făcute de Bundesfinanzhof, conform căreia situația domnului Meindl se încadrează în sfera de aplicare a articolului 52 din tratat.

III — Întrebarea preliminară

19. Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

22. Pe de o parte, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 52 din tratat nu este aplicabil situațiilor care se limitează la interiorul unui singur stat membru³. În speță, domnul Meindl, resortisant austriac, lucrează și are reședința în Germania, ceea ce demonstrează că situația nu se limitează la un singur stat membru. Pe de altă parte, în temeiul articolului 52 al doilea paragraf din

„Este încălcat [articolul 52 din tratat] în ipoteza în care unui contribuabil rezident i se refuză o impozitare comună cu soțul său care

³ — A se vedea, de exemplu, hotărârea din 23 aprilie 1991, Höfner și Elser (C-41/90, Rec., p. I-1979, punctul 37), hotărârea din 28 ianuarie 1992, Steen (C-332/90, Rec., p. I-341, punctul 9), și hotărârea din 16 ianuarie 1997, USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Rec., p. I-195, punctul 19).

tratat, libertatea de stabilire presupune accesul la activități *independente* și la exercitarea acestora. Or, reiese din decizia instanței de trimitere că domnul Meindl a exercitat în Germania o activitate cu caracter liberal. Prin urmare, acesta și-a exercitat libertatea de stabilire.

lor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului comunitar⁴. Prin urmare, în exercitarea competențelor ce le revin, statele membre nu trebuie să încalce libertățile fundamentale garantate prin tratat, precum libertatea de stabilire⁵.

23. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 52 din tratat trebuie interpretat în sensul că interzice ca unui contribuabil rezident în Germania să i se refuze o impozitare comună cu soțul său care are reședința în Austria, de care nu este separat, pentru motivul că acest soț a obținut în același timp mai mult de 10 % din veniturile comune și mai mult de 24 000 DEM, în condițiile în care aceste venituri sunt exonerate de plata impozitului potrivit dreptului austriac.

27. Aceasta înseamnă, în special, că statele membre trebuie să se abțină nu numai de la orice discriminare evidentă bazată pe cetățenie sau naționalitate, ci și de la orice formă disimulată de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de distincție, determină, în fapt, același rezultat⁶.

24. Guvernul german consideră că această întrebare trebuie să primească un răspuns negativ.

28. Cu toate acestea, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite la situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite⁷.

25. Nu împărtășim același punct de vedere.

29. În materie de impozit direct, Curtea s-a pronunțat, în special în hotărârea Schumac-

26. Mai întâi, trebuie reamintit că, deși fiscalitatea directă este de competența state-

4 — A se vedea în special hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 32 și jurisprudența citată), și hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck-Schilling (C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 22).

5 — A se vedea în special hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 13), și hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 40).

6 — A se vedea în special hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu (152/73, Rec., p. 153, punctul 11), hotărârea din 21 noiembrie 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec., p. I-5531, punctul 10), și hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 26).

7 — A se vedea, de exemplu, hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 17).

ker, citată anterior, și în hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse⁸, în sensul că, în general, situația rezidenților nu este comparabilă cu cea a nerezidenților. Venitul obținut pe teritoriul național de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale. În plus, 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 la locul unde acesta își are centrul intereselor sale personale și matrimoniale, care corespunde, în general, reședinței obișnuite⁹.

30. În speță, domnul Meindl, deși este resortisant austriac, are reședința și obține totalitatea veniturilor sale în Germania.

31. Totuși, acestuia i se aplică un regim diferit de cel aplicabil unui contribuabil cu reședința în Germania al cărui soț, care nu obține venituri, are, de asemenea, reședința în acest stat membru.

32. Într-adevăr, în temeiul EStG 1997, autoritățile germane refuză să ia în considerare situația personală și familială a domnului

Meindl, pentru motivul că soția acestuia are reședința în Austria și obține acolo venituri care ar depăși 10 % din veniturile familiei și 24 000 DEM. Prin urmare, domnul Meindl este considerat ca fiind celibatar de autoritățile fiscale germane.

33. Or, așa cum am arătat anterior, în temeiul aceleiași EStG 1997, un contribuabil cu reședința în Germania, al cărui soț fără ocupație are, de asemenea, reședința pe teritoriul acestui stat membru, beneficiază de impozitarea comună.

34. Această diferență de tratament, între un contribuabil cu reședința în Germania al cărui soț, fără ocupație, are reședința într-un alt stat membru și un contribuabil cu reședința în Germania al cărui soț, fără ocupație, are, de asemenea, reședința tot în acest stat membru, este întemeiată pe existența unei situații în mod obiectiv diferite, astfel încât să nu poată fi calificată drept discriminare indirectă bazată pe naționalitate?

35. Nu credem acest lucru.

36. Considerăm că un resortisant austriac care lucrează și are reședința în Germania și al cărui soț nu lucrează și are reședința într-un alt stat membru se află, în mod obiectiv, în aceeași situație din punct de

8 — C-234/01, Rec., p. I-5933.

9 — Hotărârile citate anterior Schumacker (punctele 31 și 32) și Gerritse (punctul 43).

vedere fiscal cu un contribuabil cu reședința în Germania care ocupă același loc de muncă și al cărui soț, care are reședința în același stat membru, nu exercită nicio activitate. În ambele cazuri, veniturile familiei provin doar din activitatea unuia dintre soți.

37. Cerința legată de locul de reședință al soțului fără ocupație, care se află la originea diferenței de tratament, este, în opinia noastră, o condiție pe care cetățenii naționali o vor putea îndeplini mai ușor decât resortisanții altor state membre ai căror membri de familie au reședința cel mai adesea în afara teritoriului german.

38. În opinia noastră, caracterul comparabil al acestor două situații ar trebui examinat potrivit unui raționament analog celui care a fost adoptat de Curte în hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen¹⁰.

39. În această cauză, Curtea a hotărât că beneficiul impozitării comune nu putea fi refuzat unui contribuabil rezident pentru motivul că soțul acestuia, de care nu era separat, avea reședința într-un alt stat membru.

40. Este adevărat că, spre deosebire de doamna Zurstrassen, doamna Meindl-Berger obține în statul în care are reședința venituri considerate impozabile în dreptul german.

41. Totuși, reiese din decizia instanței de trimitere că aceste venituri constituie *prin natura lor* prestații neimpozabile în Austria.

42. Reamintim că, în hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin¹¹, Curtea s-a pronunțat în sensul că veniturile neimpozabile nu constituie venituri semnificative, astfel încât statul în care aceste venituri sunt obținute nu este în măsură să acorde un avantaj fiscal rezultând din luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabilului.

43. În opinia noastră, soluția reținută în această hotărâre poate fi transpusă în speță. Într-adevăr, pe de o parte, dacă prestațiile obținute de doamna Meindl-Berger ar fi fost obținute în temeiul dreptului german, ar fi fost scutite de impozit în Germania, ceea ce demonstrează că pot fi considerate ca neimpozabile prin natura lor conform dreptului german. Prin urmare, prestațiile nu ar intra în calculul veniturilor globale ale cuplului. Pe

10 — C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 23.

11 — C-169/03, Rec., p. I-6443, punctele 17 și 18.

de altă parte, dacă ar trebui să reținem teza guvernului german, situația personală și familială a contribuabilului cu reședința în Germania nu ar fi luată în considerare nici în Germania, nici în Austria.

44. Într-adevăr, domnul Meindl, care are reședința în Germania, nu obține niciun venit în Austria, iar singurele venituri ale familiei obținute în acest stat sunt prestații neimpozabile în Austria. Prin urmare, situația personală și familială a domnului Meindl nu poate fi luată în considerare în Austria.

45. Or, precizăm că, în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a contribuabilului nu este luată în considerare nici în statul în care lucrează, nici în statul său de reședință¹².

12 — Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 38. În plus, precizăm că în hotărârea din 11 decembrie 2002, De Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 101), Curtea a statuat că luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor trebuie asigurată de statele membre, indiferent de modul în care statele și-au repartizat această obligație între ele.

46. În speță, Republica Federală Germania, stat în care domnul Meindl are reședința, obține cvasitotalitatea veniturilor familiei și este în mod obligatoriu impozitat, este cea mai în măsură să țină cont de situația personală și familială a acestuia din urmă.

47. În consecință, considerăm că diferența de tratament între contribuabilii rezidenți ai căror soți fără ocupație au reședința într-un alt stat membru și contribuabilii rezidenți ai căror soți fără ocupație au reședința pe teritoriul național, astfel cum rezultă din EStG 1997, trebuie considerată drept o discriminare indirectă pe motiv de naționalitate, contrară articolului 52 din tratat.

48. Având în vedere cele ce precedă, propunem să se răspundă întrebării formulate că articolul 52 din tratat trebuie interpretat în sensul că interzice ca unui contribuabil care are reședința în Germania să i se refuze o impozitare comună cu soțul său care are reședința în Austria, de care nu este separat, pentru motivul că acest soț a obținut, în același timp, mai mult de 10 % din veniturile comune și mai mult de 24 000 DEM, în timp ce aceste venituri sunt scutite de la plata impozitului potrivit dreptului austriac.

V — Concluzie

49. În lumina acestor considerente, propunem Curții să răspundă după cum urmează la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof:

„Articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune ca unui contribuabil care are reședința în Germania să i se refuze o impozitare comună cu soțul său care are reședința în Austria, de care nu este separat, pentru motivul că acest soț a obținut, în același timp, mai mult de 10 % din veniturile comune și mai mult de 24 000 DEM, în timp ce aceste venituri sunt scutite de la plata impozitului potrivit dreptului austriac.”