



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

7 noiembrie 2013*

„Trimitere preliminară — Articolele 63 TFUE și 65 TFUE — Libera circulație a capitalurilor — Legislație fiscală a unui stat membru care refuză deductibilitatea pierderii aferente vânzării unui bun imobil situat în alt stat membru din profitul provenit din cesiunea de valori mobiliare în statul membru de impunere”

În cauza C-322/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 23 iunie 2011, primită de Curte la 28 iunie 2011, în procedura inițiată de

K,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 ianuarie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru K, de M. Tiusanen, asianajaja;
- pentru guvernul finlandez, de H. Leppo și de S. Hartikainen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de K. Petersen și de T. Henze, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk și de K. Petkovska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de C. Murrell, în calitate de agent, asistată de K. Bacon, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de I. Koskinen, de R. Lyal și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 martie 2013,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: finlandeza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 TFUE și 65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de K, persoană supusă integral la plata impozitului pe venit în Finlanda, având ca obiect refuzul administrației fiscale finlandeze de a permite acestuia să deducă pierderile rezultate din înstrăinarea unui bun imobil situat în Franța din veniturile impozitate în Finlanda.

Cadrul juridic

Dreptul finlandez

- 3 Articolul 45 alineatul 1 din Legea 1992/1535 privind impozitul pe venit [tuloverolaki (1992/1535)] din 30 decembrie 1992, în versiunea în vigoare la momentul situației de fapt din litigiul principal, și anume în cursul exercițiului fiscal care acoperă anul 2004 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”), prevede că câștigul obținut din înstrăinarea unui bun reprezintă un venit în capital impozabil.
- 4 Articolul 50 din Legea privind impozitul pe venit avea următorul cuprins:

„Pierdere rezultată din înstrăinarea unui bun se poate deduce în anul fiscal în care a fost înregistrată pierderea și în următorii trei ani din câștigul obținut din înstrăinarea unui bun și nu este luată în considerare la calculul pierderilor în funcție de categoria de venituri ale capitalului.”
- 5 Articolul 6 din Legea 1995/1552 cu privire la evitarea dublei impuneri internaționale [kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki (1995/1552)] are următorul cuprins:

„Venitul obținut într-un alt stat, asupra căruia Finlanda, printr-un acord internațional, a renunțat să își exercite prerogativele fiscale, este considerat venit impozabil al unei persoane fizice [...]. Partea care corespunde părții din venit scutite în funcție de sursa și de tipul venitului este totuși dedusă din impozitele pe venit ale contribuabilului (metoda scutirii progresive). Sub rezerva unor dispoziții contrare, la calcularea venitului obținut într-un alt stat se scad pierderile și dobânzile aferente obținerii sau menținerii venitului. Cu toate acestea, pierderile și dobânzile care depășesc valoarea veniturilor obținute într-un alt stat nu sunt deductibile [...]. Deducerea diverselor impozite aferente veniturilor se realizează menținând un raport de proporționalitate a acestor impozite unul față de celălalt.”
- 6 Instanța de trimitere explică faptul că, în Finlanda, veniturile din capital sunt supuse impozitării proporționale. Potrivit articolului 124 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe venit, în anul 2004, cota de impozitare a veniturilor din capital se ridica la 29 %.

Convenția pentru evitarea dublei impuneri

- 7 Potrivit articolului 6 alineatul 1 din Convenția încheiată între guvernul Republicii Franceze și guvernul Republicii Finlanda pentru evitarea dublei impuneri, precum și pentru prevenirea evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere, semnată la Helsinki la 11 septembrie 1970 (denumită în continuare „Convenția franco-finlandeză”), veniturile din bunuri imobile se impozitează în statul contractant în care sunt situate aceste bunuri.
- 8 Articolul 13 alineatul 1 din Convenția franco-finlandeză prevede că veniturile din înstrăinarea bunurilor imobile sunt impozabile în statul contractant în care sunt situate bunurile imobile respective.

9 Articolul 23 din Convenția franco-finlandeză prevede următoarele:

„Dubla impunere se evită astfel:

1. [...]

2. în Finlanda:

a) Veniturile și bunurile diferite de cele menționate mai jos la litera b sunt scutite de impozitul finlandez prevăzut la articolul 2 alineatul 3 litera b, în cazul în care respectivele venituri sau bunuri sunt impozabile în Franța în temeiul prezentei convenții.

[...]

c) Fără a se aduce atingere dispozițiilor de la literele a) și b), impozitul finlandez pe venituri care, în temeiul prezentei convenții, sunt impozabile în Finlanda se stabilește pe baza cotei de impozitare care corespunde sumei totale a venitului impozabil potrivit legislației finlandeze.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 10 În cursul anului 2004, K a vândut un imobil situat în Franța, pe care îl achiziționase în anul 2001. K a declarat cu acest titlu o pierdere de 172 623 de euro. Potrivit declarațiilor sale, K nu a obținut venituri în Franța din care să fi putut deduce această pierdere și, în anul 2004, nu a dobândit în Franța nici alte bunuri, astfel încât să fi putut compensa pierderea la momentul vânzării acestui din urmă bun. Cu toate acestea, K a beneficiat în Finlanda, în cursul aceluiași an 2004, de un câștig de capital din cesionarea de valori mobiliare, impozabilă în Finlanda, din care a solicitat deducerea pierderii aferente vânzării bunului imobil situat în Franța. K nu exercită nicio activitate economică în legătură cu bunul imobil sau cu valorile mobiliare respective.
- 11 Verovirasto [administrația financiară locală] a apreciat că K nu avea dreptul la deducerea din veniturile sale din bunuri mobile obținute în Finlanda a pierderilor rezultate din vânzarea bunului imobil situat în Franța.
- 12 Cererea de deducere introdusă de K la Lounais-Suomen verotuksen oikaisulautakunta [Comisia de Verificare Fiscală pentru Regiunea Sud-Vest a Finlandei] fiind respinsă la data de 13 aprilie 2006, K a introdus o acțiune în fața Turun hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Turku). Întrucât și această acțiune a fost respinsă prin decizia din 31 octombrie 2007, K a introdus un recurs în fața korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă).
- 13 K arată că, dacă acțiunea sa nu ar fi admisă, pierderea ar fi considerată definitiv ca nedeductibilă, întrucât el este supus integral la plata impozitului pe venit în Finlanda și nu are în Franța alte venituri sau alte bunuri. Or, o asemenea situație de nedeductibilitate ar constitui o atingere adusă principiilor libertății de stabilire și liberei circulații a capitalurilor, care nu ar putea fi justificată de repartizarea competenței de impozitare între statele membre.
- 14 În opinia lui K, deducerea pierderilor aferente înstrăinării unui bun imobil situat în Franța din câștigul obținut din cesionarea de acțiuni în Finlanda nu ar pune în discuție exercitarea unei competențe fiscale concurente. Din jurisprudența Curții, în special din Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 40), și din Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 69), rezultă că împrejurarea că Republica Finlanda nu impozitează câștigul rezultat din înstrăinarea unui bun imobil situat în Franța nu este suficientă în sine pentru a justifica o regulă potrivit căreia sunt deductibile numai pierderile legate de bunurile imobile situate în Finlanda.

- 15 Nici prevenirea dublei deduceri a pierderilor nu poate fi invocată, deoarece, în Franța, K nu deține bunuri, nu desfășoară nicio activitate și nu obține niciun venit.
- 16 Instanța de trimitere arată că o persoană supusă integral la plata impozitului pe venit în Finlanda poate deduce pierderea rezultată din înstrăinarea unui bun imobil situat în Finlanda în modalitățile stabilite prin Legea privind impozitul pe venit, dar nu poate deduce pierderea rezultată cu ocazia înstrăinării unui imobil situat în Franța. Această instanță precizează că, într-o cauză similară celei în discuție în litigiul principal, s-a decis în sensul că pierderile rezultate din vânzarea unui bun imobil situat într-un alt stat membru nu pot fi deduse din veniturile impozabile în Finlanda, dar arată că respectiva cauză fusese soluționată înainte de pronunțarea de către Curte a Hotărârii din 15 mai 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, Rep., p. I-3601), și a Hotărârii din 23 octombrie 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rep., p. I-8061).
- 17 În plus, instanța de trimitere consideră că prezenta cauză se deosebește de Hotărârile citate anterior *Lidl Belgium* și *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* prin faptul că pierderea înregistrată de K nu este asociată unei activități economice exercitate prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru. Așadar, o activitate exercitată într-un astfel de context este în principiu de durată, așa încât s-ar putea prevedea în mod rezonabil ca aceasta să producă în timp venituri a căror pierdere ar putea încă o dată să fie dedusă. Într-o astfel de ipoteză, prin urmare, caracterul definitiv al pierderii nu ar fi cert și ar exista riscul unei duble deduceri a pierderilor. În schimb, în cazul în care contribuabilul nu mai are în celălalt stat membru nicio sursă de venit din care să poată fi deduse pierderile, situația în ceea ce privește caracterul definitiv al pierderii ar fi diferită, chiar dacă și regimul fiscal francez ar prevedea o posibilitate de a deduce pierderile rezultate din înstrăinarea unui bun din veniturile înregistrate în anii următori. Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care nu este asociată cu exercitarea unei activități economice, nu ar fi astfel permis să se considere că ulterior contribuabilul va înregistra, în statul membru unde este situat imobilul, venituri din care ar putea din nou să deducă pierderile.
- 18 În aceste condiții, *Korkein hallinto-oikeus* a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia o persoană supusă integral la plata impozitului în Finlanda nu poate să deducă pierderea rezultată din înstrăinarea unui bun imobil situat în Franța din câștigul, impozabil în Finlanda, obținut din cesionarea de acțiuni, deși poate, în anumite condiții, să deducă din câștigurile sale în capital pierderea rezultată din înstrăinarea unui bun imobil echivalent, situat în Finlanda?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 63 TFUE și 65 TFUE se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care nu permite unui contribuabil care are reședința în acest stat membru și care este supus integral la plata impozitului în acest stat să deducă pierderea rezultată din înstrăinarea unui bun imobil situat în alt stat membru din veniturile din bunuri mobile impozabile în primul stat membru, deși acest lucru ar fi fost posibil, în anumite condiții, dacă imobilul ar fi fost situat în primul stat membru.

Cu privire la existența unei restricții

- 20 Potrivit unei jurisprudențe constante, întrucât din Tratatul FUE lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, nomenclatorul care constituie anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din

tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10) păstrează o valoare indicativă, chiar dacă această directivă a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE [devenite articolul 69 CE și articolul 70 alineatul (1) CE, articole abrogate prin Tratatul de la Amsterdam], dat fiind că, potrivit celui de al treilea paragraf al introducerii acestei anexe, nomenclatorul pe care îl conține nu constituie o listă exhaustivă a mișcărilor de capital (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 22 și jurisprudența citată, Hotărârea din 12 februarie 2009, Block, C-67/08, Rep., p. I-883, punctul 19, și Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, Rep., p. I-9807, punctul 17).

- 21 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, la rubrica II, intitulată „Investiții imobiliare”, investițiile imobiliare în străinătate efectuate de către rezidenți.
- 22 În ceea ce privește existența de restricții privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE, trebuie amintit că măsurile interzise prin această dispoziție le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24, Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 40, Hotărârea din 22 ianuarie 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rep., p. I-299, punctul 23, precum și Hotărârea Busley și Cibrian Fernandez, citată anterior, punctul 20).
- 23 Pot fi considerate ca reprezentând astfel de restricții măsurile naționale susceptibile să împiedice sau să limiteze cumpărarea unui imobil situat în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Busley și Cibrian Fernandez, citată anterior, punctul 21).
- 24 Or, în ceea ce privește regimul fiscal în discuție în litigiul principal, trebuie să se sublinieze că articolul 50 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit prevede că contribuabilii rezidenți pot deduce, în anul fiscal în care a fost înregistrată pierderea și în următorii trei ani, pierderea rezultată din înstrăinarea unui bun mobil sau imobil din câștigul obținut din înstrăinarea unui alt bun mobil sau imobil.
- 25 Cu toate acestea, o astfel de deductibilitate constituie un avantaj fiscal care nu este acordat, atunci când este vorba despre un bun imobil, decât dacă pierderile provin din înstrăinarea unui astfel de bun situat pe teritoriul statului membru de reședință al contribuabilului, însă nu atunci când imobilul este situat într-un alt stat membru.
- 26 Astfel, conform articolului 6 alineatul 1 din Legea 1995/1552, pierderile înregistrate într-un alt stat membru care depășesc valoarea veniturilor obținute în acest stat nu sunt deductibile.
- 27 Prin urmare, un contribuabil rezident nu poate deduce pierderile rezultate din înstrăinarea unui bun imobil situat într-un alt stat membru din câștigul obținut din înstrăinarea de valori mobiliare impozabile în Finlanda.
- 28 În aceste condiții, situația fiscală a unui contribuabil rezident și supus integral la plata impozitului pe venit în Finlanda care înregistrează o pierdere din vânzarea unui imobil situat într-un alt stat membru este mai puțin favorabilă decât cea a unui contribuabil care înregistrează o pierdere în urma vânzării unui imobil situat în Finlanda.
- 29 Spre deosebire de ceea ce afirmă guvernul finlandez, imposibilitatea unui contribuabil rezident al unui stat membru de a deduce pierderi rezultate ca urmare a vânzării unui imobil situat într-un alt stat membru din beneficiile impozabile în primul stat membru nu decurge din exercitarea paralelă de către cele două state membre respective a competenței lor fiscale.

- 30 Astfel, trebuie să se sublinieze că, în speță, Republica Finlanda a ales, pe de o parte, să permită contribuabililor rezidenți să deducă pierderile suferite cu ocazia înstrăinării unui bun din câștigurile obținute cu ocazia înstrăinării unui alt bun și, pe de altă parte, să limiteze luarea în considerare a unor astfel de pierderi și, mai ales, să nu admită compensarea câștigurilor impozabile în Finlanda cu pierderi înregistrate într-un alt stat membru.
- 31 O astfel de diferență de tratament în funcție de locul în care este situat bunul imobil este de natură să descurajeze un contribuabil să efectueze investiții imobiliare într-un alt stat membru și constituie, prin urmare, o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.
- 32 Este însă necesar să se examineze dacă o astfel de restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată în raport cu dispozițiile Tratatului FUE.

Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

- 33 Conform articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.
- 34 Această dispoziție, întrucât reprezintă o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 57, Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 32, precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 56).
- 35 Astfel, derogarea prevăzută la dispoziția menționată este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că măsurile și procedurile menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63” (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 57).
- 36 Diferențele de tratament autorizate la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie astfel departajate de discriminările interzise la alineatul (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudența Curții reiese că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal să poată fi considerată compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament pe care o prevede să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 58 și jurisprudența citată).
- 37 În această privință, guvernele finlandez și german, precum și Comisia Europeană susțin că situația unui contribuabil care a efectuat o investiție imobiliară într-un alt stat membru este diferită în mod obiectiv de cea a unui contribuabil care a efectuat o astfel de investiție în statul său de reședință.
- 38 Potrivit guvernului finlandez, reglementarea în discuție în litigiul principal se întemeiază pe tratamentul fiscal simetric al veniturilor și al pierderilor, deducerea fiind acordată numai pentru pierderile legate de veniturile impozabile în Finlanda. Prin urmare, nu ar fi contrar dreptului Uniunii ca contribuabilii rezidenți care au efectuat investiții imobiliare într-un alt stat membru, din care au rezultat venituri impozabile numai în acest alt stat membru, în conformitate cu repartizarea competențelor fiscale

stabilită în convenția pentru evitarea dublei impunerii, să fie tratați în mod diferit față de contribuabilii rezidenți care au efectuat investiții imobiliare în statul lor membru de reședință, din care au rezultat venituri impozabile în acest din urmă stat membru.

- 39 Guvernul german susține că proprietarul unui bun imobil situat pe teritoriul național și proprietarul unui bun imobil situat într-un alt stat membru nu se află într-o situație comparabilă obiectiv, în măsura în care primul proprietar va fi supus impozitului național, în timp ce al doilea proprietar va fi impozitat în acest alt stat membru, din moment ce, în prezența unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, pierderile și beneficiile rezultate din înstrăinarea de bunuri imobile țin exclusiv de suveranitatea fiscală a statului membru în care este situat bunul înstrăinat.
- 40 Comisia subliniază, la rândul său, că într-un caz precum cel în discuție în cauza principală nu se poate susține că, în ceea ce privește deductibilitatea pierderii aferente vânzării unui bun imobil, proprietarii finlandezi ai unui imobil situat în Franța sau în Finlanda se află într-o situație comparabilă. Astfel, dreptul fiscal francez nu ar cunoaște principiul însuși al unei asemenea deductibilități, spre deosebire de dreptul fiscal finlandez, astfel încât refuzul deducerii de către statul finlandez s-ar justifica prin această diferență de situație.
- 41 În ceea ce privește, în primul rând, argumentele guvernelor finlandez și german prin care se urmărește să se demonstreze că repartizarea competențelor de impozitare a veniturilor din bunuri imobile, astfel cum reiese dintr-o convenție pentru evitarea dublei impunerii, face ca situația unui contribuabil care a efectuat o investiție într-un alt stat membru să fie diferită față de cea a unui contribuabil care a efectuat o investiție în statul său de reședință, trebuie amintit că, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre rămân competente pentru stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a averii în scopul eliminării dublei impunerii, dacă este cazul, pe cale convențională (a se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 54, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 52, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 52, precum și Hotărârea Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 48).
- 42 Convenția franco-finlandeză atribuie, la articolul 6 alineatul 1, statului membru în care este situat bunul imobil competența de impozitare a veniturilor pe care contribuabilul le obține din acest bun. În plus, la articolul 13 alineatul 1 din această convenție se prevede că veniturile obținute din înstrăinarea bunurilor imobile sunt impozabile în statul contractant în care sunt situate bunurile imobile respective.
- 43 Cu toate acestea, astfel cum arată instanța de trimitere, Convenția franco-finlandeză autorizează Republica Finlanda să aplice metoda scutirii progresive pentru evitarea dublei impunerii. Astfel, articolul 23 alineatul 2 litera c) din această convenție prevede că impozitul finlandez pe venituri, în temeiul convenției menționate, se stabilește pe baza cotei de impozitare în Finlanda care corespunde sumei totale a venitului impozabil potrivit legislației fiscale finlandeze.
- 44 Din explicațiile instanței de trimitere, precum și ale lui K și ale guvernului finlandez din cadrul ședinței rezultă că, deși Convenția franco-finlandeză permite luarea în considerare a venitului impozabil în Franța la calcularea impozitului pe venitul impozabil în Finlanda pentru a pune în aplicare impozitarea progresivă, această posibilitate nu este utilizată în ceea ce privește veniturile din capital care sunt impozitate la o cotă unică.
- 45 Din această posibilitate rezultă totuși că, în măsura în care Convenția franco-finlandeză, potrivit căreia revine statului membru pe teritoriul căruia este situat un bun imobil să impoziteze veniturile rezultate din acesta, nu se opune luării în considerare, pentru calcularea impozitului unui contribuabil rezident pe teritoriul finlandez, a veniturilor referitoare la un bun situat în Franța, nici această alegere nu poate să se opună luării în considerare a unei pierderi suferite de acest contribuabil în cadrul vânzării acestui bun.

- 46 În consecință, atribuirea competenței de impozitare prin Convenția franco-finlandeză statului membru în care este situat imobilul nu face în mod necesar ca situația unui astfel de contribuabil să fie diferită în ceea ce privește luarea în considerare a veniturilor, inclusiv a veniturilor negative, în statul membru de reședință de situația unui contribuabil ale cărui venituri sunt obținute în totalitate pe teritoriul statului membru de reședință.
- 47 În ceea ce privește, în al doilea rând, împrejurarea, evocată de Comisie, potrivit căreia statul membru în care este situat bunul imobil nu prevede dreptul de a deduce pierderile care rezultă din vânzarea unui imobil, nici aceasta nu poate să facă astfel încât situația unui contribuabil în raport cu legislația statului său de reședință să fie diferită, în măsura în care, astfel cum s-a arătat la punctele 30 și 45 din prezenta hotărâre, refuzul de a lua în considerare astfel de pierderi rezultă din alegerea efectuată de statul membru de reședință al contribuabilului și în care Convenția franco-finlandeză nu se opune luării în considerare a unor astfel de pierderi.
- 48 Rezultă că diferența de tratament, în ceea ce privește posibilitatea de a deduce pierderile suferite ca urmare a vânzării unui bun imobil, nu poate fi justificată printr-o diferență de situație legată de locul în care este situat bunul menționat.
- 49 Prin urmare, trebuie să se verifice și dacă restricția în discuție în litigiul principal poate fi justificată de motive imperative de interes general invocate de diferitele guverne care au prezentat observații în fața Curții, precum și de Comisie, legate de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între Republica Finlanda și Republica Franceză, de a preveni dubla luare în considerare a pierderilor, de a preveni fraudele fiscale, precum și de a asigura coerența regimului fiscal finlandez.
- 50 În ceea ce privește, în primul rând, repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, invocată de toate guvernele care au prezentat observații, precum și de Comisie, trebuie amintit că este vorba despre un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea printre altele Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Rep., p. I-12273, punctul 45, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Philips Electronics*, C-18/11, punctul 23) care poate face necesară aplicarea, în cazul activităților economice ale contribuabililor stabiliți în unul dintre aceste state membre, doar a normelor fiscale ale acestuia atât pentru beneficii, cât și pentru pierderi (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Marks & Spencer*, punctul 45, și *Oy AA*, punctul 54, precum și *Lidl Belgium*, punctul 31).
- 51 Acest obiectiv, astfel cum Curtea a subliniat deja, are în special ca obiect să păstreze simetria între dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile (a se vedea Hotărârile citate anterior *Lidl Belgium*, punctul 33, și *Philips Electronics UK*, punctul 24), în special pentru a evita ca contribuabilul să aleagă liber statul membru în care să invoce astfel de beneficii sau astfel de pierderi (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Oy AA*, punctul 56, și *Lidl Belgium*, punctul 34).
- 52 În cauza principală, dacă s-ar face abstracție de Convenția franco-finlandeză, Republica Finlanda ar beneficia de dreptul de a impozita beneficiile obținute de un contribuabil cu reședința în Finlanda din înstrăinarea unui imobil situat în Franța.
- 53 Or, astfel cum rezultă din aplicarea coroborată a Convenției franco-finlandeze și a legislației fiscale finlandeze, Republica Finlanda nu exercită nicio competență fiscală cu privire la beneficiile care provin din înstrăinarea de bunuri imobile situate în Franța, aceste beneficii nefiind nici impozitate, nici luate în considerare în alt mod în Finlanda.
- 54 A admite că pierderile înregistrate cu ocazia vânzării unui bun imobil situat într-un alt stat membru trebuie să fie deductibile în statul membru de reședință al contribuabilului, independent de repartizarea competenței de impozitare convenite între statele membre, ar însemna a se permite

respectivului contribuabil să aleagă liber statul membru în care luarea în considerare a pierderilor menționate este cea mai avantajoasă din punct de vedere fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, punctul 34).

- 55 În aceste condiții, astfel cum subliniază în esență avocatul general la punctul 40 din concluzii, refuzul de a acorda deducerea pierderilor rezultate din înstrăinarea unui bun imobil situat în Franța permite protejarea simetriei dintre dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile. În plus, această măsură participă la realizarea obiectivului prin care se urmărește o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.
- 56 În ceea ce privește, în al doilea rând, elementul justificativ referitor la necesitatea de a evita dubla luare în considerare a pierderilor, invocată de guvernele german și suedez, Curtea a admis că statele membre trebuie să se poată opune acestui risc (a se vedea Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 47, Rewe Zentralfinanz, punctul 47, și Lidl Belgium, punctul 35).
- 57 Cu toate acestea, trebuie să se sublinieze că, în împrejurări precum cele care stau la baza litigiului principal, riscul ca un contribuabil să utilizeze de două ori aceeași pierdere pare inexistent.
- 58 Astfel, după cum subliniază avocatul general la punctul 32 din concluzii, pierderile imobiliare înregistrate în Franța cu privire la un bun imobil situat în acest stat membru nu pot face obiectul unei deduceri nici din venitul global, nici din câștigul realizat în urma vânzării unui alt bun.
- 59 În al treilea rând, potrivit guvernului suedez și guvernului Regatului Unit, reglementarea finlandeză în discuție în litigiul principal are drept obiect prevenirea riscului de evaziune fiscală căruia i-ar da naștere posibilitatea transferării între două state membre a pierderilor înregistrate de o persoană fizică, o astfel de posibilitate putând conduce la transferarea unor astfel de pierderi către statul membru în care deductibilitatea lor fiscală este cea mai avantajoasă.
- 60 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că numai împrejurarea că un contribuabil rezident dobândește un imobil situat într-un alt stat membru, pe care îl înstrăinează în pierdere ulterior, nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale privind existența unei fraude fiscale și să justifice o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y, C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 62, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 50, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 73, Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Rep., p. I-173, punctul 27, Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra, C-330/07, Rep., p. I-9099, punctul 37, precum și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, punctul 38).
- 61 Pentru ca o măsură națională care restrânge o libertate de circulație garantată de tratat să poată fi justificată prin motive legate de lupta împotriva fraudei și a evaziunii fiscale, scopul specific al unei astfel de restricții trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 55, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 74, precum și SIAT, punctul 40).
- 62 În ceea ce privește relevanța unei astfel de justificări din punctul de vedere al unor împrejurări precum cele în discuție în cauza principală, este suficient să se sublinieze că reglementarea fiscală finlandeză aplicabilă în această cauză nu are drept obiect specific să evite ca aranjamente pur artificiale să beneficieze de un avantaj fiscal, ci vizează, în mod general, orice situație în care pierderile provin dintr-un imobil situat într-un alt stat membru.

- 63 În consecință, necesitatea de a preveni evaziunea și fraudă fiscală nu poate justifica reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal.
- 64 În al patrulea rând, guvernele finlandez și german estimează că reglementarea finlandeză în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal, care are drept principiu fundamental tratamentul simetric al beneficiilor și al pierderilor. În Finlanda, veniturile din muncă și veniturile din capital ar fi tratate în mod separat. Primele ar fi supuse unei cote de impozitare progresive, având în vedere că impozitarea lor ar ține cont în special de situația personală a contribuabilului, în timp ce veniturile din capital ar fi, pe de altă parte, impozitate la o cotă unică. Din aceasta ar rezulta că, atunci când o convenție pentru evitarea dublei impuneri atribuie competența de impozitare a acestor venituri din capital unui alt stat membru, acestea ar beneficia în Finlanda de o scutire de impozit totală și nu ar avea nicio incidență asupra cotei impozitului finlandez sau asupra bazei sale de impozitare. De altfel, ar exista o legătură directă în regimul finlandez între neimpozitarea beneficiilor și imposibilitatea deducerii pierderilor.
- 65 Trebuie amintit că Curtea a admis deja că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate prin tratat (Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 21, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. 7477, punctul 42, Hotărârea *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, citată anterior, punctul 43, Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, Rep., p. I-12341, punctul 70, Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Ungaria, C-253/09, Rep., p. I-12391, punctul 71, precum și Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, punctul 57).
- 66 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârea Comisia/Belgia, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată), caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea din 27 noiembrie 2008, *Papillon*, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 44, Hotărârea din 18 iunie 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 72, precum și Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 58).
- 67 Astfel cum s-a amintit la punctele 52 și 53 din prezenta hotărâre, dacă s-ar face abstracție de Convenția franco-finlandeză, Republica Finlanda ar beneficia de dreptul de a impozita beneficiile obținute de un contribuabil cu reședința în Finlanda din înstrăinarea unui imobil situat în Franța. Or, astfel cum rezultă din aplicarea coroborată a acestei convenții și a legislației fiscale finlandeze, beneficiile care provin din înstrăinarea de bunuri imobile situate în Franța nu sunt impozitate în niciun mod în Finlanda, aceste beneficii nefiind nici impozitate, nici luate în considerare în alt mod în acest stat membru.
- 68 În aceste condiții, prevăzând că un contribuabil rezident care înregistrează o pierdere cu ocazia vânzării unui imobil situat în Franța nu poate invoca această pierdere în Finlanda, regimul finlandez reflectă o logică simetrică (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, punctul 42, Comisia/Belgia, punctul 73, și Comisia/Ungaria, punctul 74).
- 69 Având în vedere obiectivul urmărit de reglementarea în discuție în litigiul principal, există, așadar, o legătură directă, în ceea ce privește același contribuabil și același impozit, între, pe de o parte, avantajul fiscal acordat, și anume luarea în considerare a pierderilor rezultate dintr-o investiție în capital, și, pe de altă parte, impozitarea beneficiilor obținute din investiția respectivă.

- 70 În acest context, trebuie amintit că aceste două condiții, în speță același contribuabil și același impozit, au fost considerate de Curte suficiente pentru stabilirea unei astfel de legături (a se vedea printre altele Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 58, precum și Hotărârile citate anterior *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, punctul 42, *Comisia/Belgia*, punctul 76, și *Comisia/Ungaria*, punctul 77).
- 71 Prin urmare, trebuie să se constate că o legislație precum cea în discuție în litigiul principal poate fi justificată de motive imperative de interes general legate de necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și de a garanta coerența regimului fiscal finlandez și este adecvată pentru atingerea obiectivelor menționate.
- 72 Cu toate acestea, trebuie să se verifice și dacă legislația menționată nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective, ale căror cerințe, astfel cum a subliniat deja Curtea, pot să coincidă (a se vedea în acest sens Hotărârea *National Grid Indus*, citată anterior, punctul 80).
- 73 În această privință, instanța de trimitere ridică problema importanței care trebuie acordată împrejurării că pierderea înregistrată nu este asociată unei activități economice exercitate prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru și că, întrucât contribuabilul nu mai dispune în statul membru în cauză de nicio sursă de venit din care să poată fi dedusă pierderea, aceasta ar putea fi definitivă.
- 74 În această privință, K a invocat în fața instanței de trimitere faptul că cerințele principiului proporționalității nu sunt îndeplinite dacă o pierdere devine definitivă.
- 75 Trebuie amintit că Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o măsură care exclude posibilitatea ca o societate-mamă rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderile suferite într-un alt stat membru de o filială stabilită pe teritoriul acestuia, chiar dacă acordă o astfel de posibilitate pentru pierderile suferite de o filială rezidentă, sau care exclude, în cadrul unei fuziuni, posibilitatea ca societatea-mamă stabilită într-un stat membru să deducă din veniturile sale impozabile pierderile filialei absorbite, stabilită într-un alt stat membru, poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre și de a împiedica apariția riscului dublei utilizări a pierderilor, precum și a riscului de evaziune fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea *Marks & Spencer*, citată anterior, punctele 44-51, și Hotărârea din 21 februarie 2013, *A*, C-123/11, punctele 40-46), însă depășește ceea ce este necesar pentru atingerea, în esență, a obiectivelor urmărite într-o situație în care filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său membru de reședință (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Marks & Spencer*, punctul 55, și *A*, punctul 49).
- 76 Cu toate acestea, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu se poate considera, independent de împrejurările de fapt evidențiate de instanța de trimitere, că un contribuabil precum K a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor în statul membru în care este situat imobilul.
- 77 Astfel, în măsura în care statul membru în care este situat imobilul nu prevede posibilitatea de a lua în considerare pierderile înregistrate ca urmare a vânzării imobilului, o astfel de posibilitate nu a existat niciodată.
- 78 În astfel de condiții, a admite că statul membru de reședință al contribuabilului trebuie totuși să permită deducerea pierderilor imobiliare din beneficiile impozabile în acest stat membru ar însemna obligarea acestuia din urmă să suporte consecințele nefavorabile care rezultă din aplicarea legislației fiscale adoptate de statul membru pe teritoriul căruia este situat imobilul.

- 79 Or, din jurisprudența Curții rezultă că un stat membru nu poate fi obligat să ia în considerare, în scopul aplicării legislației sale fiscale, rezultatele eventual nefavorabile care decurg din particularitățile unei reglementări dintr-un alt stat membru, aplicabilă unui imobil situat pe teritoriul acestui stat și care aparține unui contribuabil cu reședința pe teritoriul primului stat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 decembrie 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 51, Hotărârea din 28 februarie 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 42, și Hotărârea *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, citată anterior, punctul 49).
- 80 Libera circulație a capitalurilor nu poate fi înțeleasă în sensul că un stat membru este obligat să își adapteze normele fiscale în funcție de cele ale unui alt stat membru, în scopul de a garanta în toate situațiile o impozitare care șterge orice neconcordanță rezultată din reglementările fiscale naționale, dat fiind că deciziile luate de un contribuabil în ceea ce privește investițiile în străinătate pot, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajoase pentru un astfel de contribuabil (a se vedea prin analogie Hotărârile citate anterior *Deutsche Shell*, punctul 43, și *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, punctul 50).
- 81 În consecință, trebuie să se constate că, atunci când legislația statului membru pe teritoriul căruia este situat imobilul nu prevede posibilitatea de a lua în considerare pierderile înregistrate ca urmare a vânzării imobilului, împrejurările de fapt invocate de instanța de trimitere și de K din care reiese că pierderea ar putea fi definitivă nu au incidență asupra proporționalității măsurii restrictive în discuție în litigiul principal.
- 82 Având în vedere ansamblul celor ce precedă, trebuie să se considere că regimul fiscal în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite de acesta.
- 83 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 63 TFUE și 65 TFUE nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care nu permite unui contribuabil care are reședința în acest stat membru și care este supus integral la plata impozitului pe venit în statul membru respectiv să deducă pierderile rezultate din înstrăinarea unui imobil situat într-un alt stat membru din veniturile din bunuri mobile impozabile în primul stat membru, deși acest lucru ar fi fost posibil, în anumite condiții, dacă imobilul ar fi fost situat în primul stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 84 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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:

Articolele 63 TFUE și 65 TFUE nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care nu permite unui contribuabil care are reședința în acest stat membru și care este supus integral la plata impozitului pe venit în statul membru respectiv să deducă pierderile rezultate din înstrăinarea unui imobil situat într-un alt stat membru din veniturile din bunuri mobile impozabile în primul stat membru, deși acest lucru ar fi fost posibil, în anumite condiții, dacă imobilul ar fi fost situat în primul stat membru.

Semnături