



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

9 februarie 2017*

„Trimitere preliminară — Legislație fiscală — Impozit pe venit — Resortisant al unui stat membru care obține venituri pe teritoriul acestui stat membru și pe cel al unei țări terțe și care are reședința pe teritoriul unui alt stat membru — Avantaj fiscal destinat să țină seama de situația personală și familială a acestuia”

În cauza C-283/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 22 mai 2015, primită de Curte la 11 iunie 2015, în procedura

X

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnii E. Regan, J.-C. Bonichot (raportor), C. G. Fernlund și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 29 iunie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X, de B. Dieleman, de A. A. W. Langevoord și de T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și de M. Noort, în calitate de agenți, asistate de J. C. L. M. Fijen, expert;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, de E. Lachmayer și de F. Koppensteiner, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: neerlandeza.

- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Rebelo și de J. Martins da Silva, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de E. Karlsson, de L. Swedenborg și de N. Otte Widgren, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul Regatului Unit, de M. Holt, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;
 - pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 septembrie 2016,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea „dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la libera circulație”.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (Secretariatul de Stat pentru Finanțe), pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației fiscale neerlandeze de a-i permite deducerea „veniturilor negative” realizate de pe urma unei locuințe proprietate personală situate în Spania.

Cadrul juridic

- 3 Articolul 2.3 din Wet Inkomstenbelasting 2001 (Legea privind impozitul pe venit din 2001, denumită în continuare „Legea din 2001”) prevede:

„Impozitul pe venituri se aplică următoarelor venituri obținute de contribuabil în cursul anului calendaristic respectiv:

- a. veniturile impozabile provenite din muncă sau de pe urma unei locuințe;
- b. veniturile impozabile provenite dintr-o participație semnificativă și
- c. veniturile impozabile provenite din economii și din plasamente.”

- 4 Articolul 2.4 din Legea din 2001 prevede:

„1 Veniturile impozabile provenite din muncă sau de pe urma unei locuințe sunt determinate:

- a. pentru contribuabilii naționali: conform dispozițiilor capitolului 3;
- b. pentru contribuabilii străini: conform dispozițiilor secțiunii 7.2.

[...]”

5 Potrivit articolului 2.5 din Legea din 2001:

„1 Orice contribuabil național care are reședința în Țările de Jos numai pentru o perioadă a anului calendaristic și orice contribuabil străin care are reședința într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau pe teritoriul unei țări stabilite prin decret ministerial, cu care Regatul Țărilor de Jos a încheiat un acord privind evitarea dublei impunerii care prevede schimbul de informații, și care este obligat la plata impozitului în statul membru menționat sau pe teritoriul țării respective poate opta pentru regimul fiscal pe care prezenta lege îl prevede pentru contribuabilii naționali [...]

[...]”

6 În temeiul articolului 3.120 alineatul 1 din Legea din 2001, unui rezident al Țărilor de Jos i se permite deducerea „veniturilor negative” realizate de pe urma locuinței proprietate personală situate în Țările de Jos.

7 Potrivit articolului 7.1 litera a) din Legea din 2001, impozitul este perceput din veniturile impozabile obținute din muncă și ca urmare a deținerii unei locuințe în Țările de Jos în cursul anului calendaristic.

8 În temeiul articolului 7.2 alineatul 2 literele b) și f) din Legea din 2001, din veniturile impozabile obținute din muncă și ca urmare a deținerii unei locuințe fac parte salariul impozabil aferent unei activități prestate în Țările de Jos și, dacă este cazul, veniturile impozabile provenite de pe urma unei locuințe proprietate personală din Țările de Jos.

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 În temeiul Legii din 2001, în Țările de Jos, impozitul pe venitul particularilor se aplică veniturilor provenite din muncă, dar și celor „realizate de pe urma unei locuințe”. Atunci când aceasta din urmă este „proprietate personală”, se consideră că generează „avantaje” calculate ca procent din valoarea locuinței. Acestor avantaje li se aplică cheltuieli deductibile, printre care se numără dobânzile și costurile aferente datoriilor contractate pentru achiziționarea locuinței. În cazul în care valoarea acestor costuri o depășește pe cea a „avantajelor”, contribuabilul se află în situația obținerii unor „venituri negative”.

10 În această situație se afla în anul 2007 X, resortisant neerlandez, în ceea ce privește locuința sa situată în Spania.

11 În cursul aceluiași an fiscal, veniturile obținute de X ca urmare a activității sale profesionale au constat în plățile efectuate de două societăți în care acesta deținea participații majoritare, una dintre acestea având sediul în Țările de Jos, iar cealaltă în Elveția. Veniturile provenite din surse neerlandeze au reprezentat 60 % din venitul său total impozabil, iar cele provenite din surse elvețiene au reprezentat 40 % din acesta. În acea perioadă, în Spania, nu a fost obținut niciun venit, nici în cursul anului 2007, nici în cursul următorilor patru ani, la finalul cărora X a încetat să mai fie rezident spaniol.

12 Conform convenției fiscale bilaterale aplicabile, veniturile provenite din surse elvețiene au fost impozitate în Elveția, iar cele provenite din surse neerlandeze au fost impozitate în Țările de Jos.

13 În ceea ce privește impozitarea sa în acest din urmă stat membru, X a optat inițial să fie asimilat contribuabililor rezidenți în temeiul articolului 2.5 din Legea din 2001, ceea ce a avut ca efect supunerea sa unei obligații fiscale nelimitate în Țările de Jos. În consecință, administrația fiscală neerlandeză a luat în considerare „veniturile negative” aferente locuinței situate în Spania.

- 14 Or, impozitul total astfel calculat a fost mai mare decât acela pe care X ar fi trebuit să îl plătească dacă nu ar fi ales să fie asimilat contribuabililor rezidenți, ceea ce ar fi avut drept consecință impozitarea în Elveția a veniturilor sale obținute în acest stat, și anume 40 % din totalul veniturilor sale, și dacă, în plus, i s-ar fi permis să deducă integral „veniturile negative” obținute de pe urma locuinței proprietate personală situate în Spania.
- 15 Revenind asupra cererii sale privind opțiunea, el a contestat decizia de impunere în fața instanțelor neerlandeze, susținând că dispozițiile dreptului Uniunii privind libera circulație trebuiau să fie interpretate în sensul că permit contribuabililor nerezidenți să obțină deducerea „veniturilor negative” aferente locuinței proprietate personală, fără a fi obligați în acest scop să opteze pentru a fi asimilați contribuabililor rezidenți.
- 16 Rechtbank te Haarlem (Tribunalul din Haarlem, Țările de Jos) și Gerechtshof Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos) au respins cererile sale, X introducând ulterior un recurs la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos).
- 17 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la domeniul de aplicare al jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), având în vedere împrejurarea că, spre deosebire de situația de fapt existentă în cauza în care s-a pronunțat acea hotărâre, X nu obține totalitatea sau cvasitotalitatea venitului său familial într-un singur stat membru, diferit de cel în care își are reședința, care este competent să impoziteze acest venit și care ar putea astfel să ia în considerare situația sa personală și familială. Astfel, situația lui X se caracterizează prin împrejurarea că, la data care trebuie luată în considerare pentru calcularea impozitului său pe venit, el avea reședința în Spania, unde nu obținea venituri și își obținea veniturile în parte în Țările de Jos, în proporție de 60 %, și în parte din Elveția, în proporție de 40 %.
- 18 Potrivit instanței de trimitere, Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), și Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282), ar putea fi interpretate în sensul că statul membru în care se desfășoară activitatea trebuie totdeauna să țină seama de situația personală și familială a persoanei interesate dacă statul membru de reședință nu este în măsură să o facă. Or, această situație se regăsește în cauza principală, din moment ce X nu a obținut niciun venit în Spania în cursul anului fiscal în discuție.
- 19 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a persoanelor trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale potrivit căreia un cetățean al Uniunii care locuiește în Spania și ale cărui venituri profesionale sunt impozitate în proporție de aproximativ 60 % de Țările de Jos și în proporție de aproximativ 40 % de Elveția nu poate deduce din veniturile sale profesionale impozitate în Țările de Jos veniturile sale negative obținute de pe urma locuinței situate în Spania al cărei proprietar este și pe care o utilizează în scop personal, chiar dacă acesta obține în statul de reședință, și anume în Spania, un venit atât de redus încât veniturile negative menționate anterior nu pot conduce în exercițiul financiar respectiv la o reducere fiscală în statul de reședință?
- 2) a) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: fiecare stat membru în care cetățeanul Uniunii realizează o parte din veniturile sale este obligat să țină seama, în acest caz, de totalitatea veniturilor negative menționate anterior? Sau această obligație incumbă numai unuia dintre respectivele state în care se desfășoară activitatea profesională și, în caz afirmativ, căruia dintre acestea? Ori fiecare stat în care se desfășoară activitatea profesională (cu excepția statului de reședință) trebuie să permită deducerea unei părți din aceste venituri negative? În ultimul caz menționat, cum trebuie stabilită această parte deductibilă?

- b) În acest context, este determinant statul membru în care se desfășoară efectiv munca sau statul membru care este competent să impoziteze veniturile obținute din munca respectivă?
- 3) Răspunsul la întrebările formulate la cea de a doua întrebare este diferit în cazul în care unul dintre statele în care cetățeanul Uniunii obține veniturile sale este Confederația Elvețiană, care nu este un stat membru al Uniunii și nici nu face parte din Spațiul Economic European?
- 4) În acest context, în ce măsură prezintă relevanță aspectul dacă legislația statului de reședință al contribuabilului (în speță, Regatul Spaniei) prevede posibilitatea deducerii dobânzilor ipotecare aferente locuinței proprietate personală a persoanei interesate, precum și posibilitatea de a compensa pierderile fiscale aferente acesteia, înregistrate în exercițiul financiar respectiv, cu eventuale venituri obținute din acest stat în anii următori?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la libertatea de circulație aplicabilă

- 20 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că instanța de trimitere nu precizează libertatea de circulație în raport cu care o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal ar trebui să fie examinată.
- 21 Din înscrisurile din dosarul prezentat Curții reiese însă că X controlează și conduce, prin intermediul unor participații majoritare, activitatea unor societăți stabilite în Țările de Jos și în Elveția, din profitul cărora urmărește să scadă „veniturile negative” aferente locuinței sale proprietate personală din Spania.
- 22 Or, potrivit unei jurisprudențe constante, libertatea aplicabilă unui rezident al unui stat membru, oricare ar fi cetățenia sau naționalitatea sa, care deține în capitalul unei societăți stabilite în alt stat membru o participație care îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și care îi permite să stabilească activitățile acesteia este libertatea de stabilire (Hotărârea din 18 decembrie 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punctul 21).
- 23 Legislația națională în discuție în litigiul principal trebuie, așadar, să fie examinată în raport cu dispozițiile articolului 49 TFUE.

Cu privire la prima întrebare

- 24 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru a cărui legislație fiscală permite deducerea unor „venituri negative” aferente unei locuințe să refuze acordarea acestei deduceri unui lucrător nerezident care desfășoară o activitate independentă atunci când acesta obține, pe teritoriul statului membru respectiv, 60 % din totalul veniturilor sale și nu obține, pe teritoriul statului membru în care se află locuința sa, niciun venit care să îi permită să invoce vreun drept de deducere echivalent.
- 25 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că normele fiscale naționale trebuie să respecte dreptul Uniunii și, în special, libertățile garantate de tratate, printre care și libertatea de stabilire consacrată la articolul 49 TFUE (a se vedea prin analogie Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia, C-39/10, EU:C:2012:282, punctul 47).

- 26 Luarea în considerare a „veniturilor negative” aferente unui bun imobil situat pe teritoriul statului membru în care un contribuabil și-a ales domiciliul constituie un avantaj fiscal legat de situația sa personală, care servește la aprecierea capacității sale globale de plată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 19 și jurisprudența citată).
- 27 Prin urmare, întrucât îi privează pe contribuabilii nerezidenți de posibilitatea, oferită contribuabililor rezidenți, de a deduce asemenea „venituri negative”, legislația unui stat membru îi tratează mai puțin favorabil pe primii în raport cu cei din urmă.
- 28 Trebuie să se examineze, așadar, dacă criteriul reședinței impus de legislația în discuție în litigiul principal constituie o discriminare.
- 29 În această privință, trebuie amintit că o discriminare nu poate reieși decât din aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 30, și Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 21).
- 30 În materie de impozite directe, rezidenții și nerezidenții nu sunt, ca regulă generală, în situații comparabile, întrucât venitul obținut pe teritoriul unui stat membru 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, rezultată din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cel mai ușor în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 22).
- 31 Curtea a statuat de asemenea, la punctul 34 din Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), că faptul că un stat membru îi privează pe nerezidenți de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidenților nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective care există între situația rezidenților și cea a nerezidenților atât sub aspectul sursei veniturilor, cât și sub aspectul capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (a se vedea de asemenea Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 23).
- 32 Nu ar putea exista o discriminare în sensul Tratatului FUE între rezidenți și nerezidenți decât dacă, în pofida faptului că își au reședința în state membre diferite, s-ar demonstra că, ținând cont de obiectul și de conținutul prevederilor naționale în cauză, cele două categorii de contribuabili se găsesc într-o situație comparabilă (a se vedea Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punctul 26).
- 33 Aceasta este situația în special atunci când un contribuabil nerezident nu obține un venit important pe teritoriul statului membru în care locuiește și obține cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în alt stat membru, astfel încât statul membru de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 36, Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 61, și Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 25).
- 34 Într-un astfel de caz, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a unui nerezident care obține într-un stat membru diferit de cel de reședință cea mai mare parte a veniturilor sale și cvasitotalitatea veniturilor sale familiale nu este luată în considerare nici în statul membru de reședință, nici în statul membru în care este încadrat în muncă (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 38, Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 31, precum și Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 26).

- 35 La punctul 34 din Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), Curtea a precizat că domeniul de aplicare al jurisprudenței amintite la punctele 27-32 din prezenta hotărâre se extinde la toate avantajele fiscale legate de capacitatea de plată a nerezidentului care nu sunt acordate nici în statul membru de reședință al unui lucrător, nici în statul membru în care acesta este încadrat în muncă (Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 27).
- 36 Un asemenea domeniu de aplicare poate fi transpus, în contextul libertății de stabilire, în cazul avantajelor fiscale legate de capacitatea contributivă, care nu pot fi acordate nici în statul membru de reședință al unui lucrător care desfășoară o activitate independentă, nici în statul membru în care acesta își desfășoară activitatea (a se vedea, în ceea ce privește aplicabilitatea jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apărută inițial în materia liberei circulații a lucrătorilor, cu privire la libertatea de stabilire, Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271, Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, și Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).
- 37 Astfel, în ceea ce privește asemenea avantaje fiscale destinate să stabilească, în funcție de normele specifice ale legislației naționale în discuție, capacitatea de plată a contribuabilului în cauză, cum este cazul normelor în discuție în litigiul principal, care impozitează venitul fictiv obținut de pe urma unei locuințe proprietate personală și permit, în mod corelativ, deducerea cheltuielilor aferente acesteia, simpla împrejurare că un nerezident a obținut, pe teritoriul statului membru în care își desfășoară activitatea, venituri în condiții mai mult sau mai puțin apropiate de cele ale rezidenților acestui stat nu este suficientă pentru a face ca situația lui să fie asemănătoare din punct de vedere obiectiv cu cea a acestora din urmă.
- 38 Astfel, pentru a putea fi în prezența unei astfel de comparabilități obiective, mai este necesar ca, în urma obținerii de către acest nerezident a celei mai mari părți din veniturile sale în altă parte decât pe teritoriul statului membru de reședință, acest stat să nu fie în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a tuturor veniturilor sale și a situației sale personale și familiale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 28).
- 39 În cazul în care nerezidentul obține 60 % din totalul veniturilor sale globale pe teritoriul unui stat membru în care își desfășoară o parte din activități, nu există niciun motiv să se aprecieze că, numai pe baza acestui fapt, statul membru de reședință nu va fi în măsură să ia în considerare totalitatea veniturilor sale și situația sa personală și familială. Situația nu ar fi diferită decât dacă s-ar dovedi că persoana interesată nu a obținut niciun venit sau a obținut venituri atât de modice pe teritoriul statului membru de reședință încât acest stat nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a tuturor veniturilor sale și a situației sale personale și familiale.
- 40 Or, aceasta pare să fie situația lui X, din moment ce din înscrisurile din dosarul prezentat Curții reiese că acesta nu a obținut, în cursul anului fiscal în discuție în litigiul principal, niciun venit pe teritoriul statului membru în care își are reședința, și anume în Regatul Spaniei.
- 41 Întrucât situația personală și familială a lui X nu poate fi luată în considerare nici de acest stat membru, nici de cel pe teritoriul căruia el obține 60 % din totalul veniturilor sale din activitate, mai precis de Regatul Țărilor de Jos, este necesar să se constate în detrimentul său o discriminare în sensul jurisprudenței menționate la punctele 27-32 din prezenta hotărâre.
- 42 Această concluzie nu poate fi infirmată de împrejurarea că, pe de altă parte, X a obținut restul veniturilor sale din același an pe teritoriul unui alt stat decât Regatul Țărilor de Jos și Regatul Spaniei. După cum a arătat avocatul general la punctele 47-53 din concluzii, faptul că un contribuabil nu obține cea mai mare parte a veniturilor sale pe teritoriul unuia, ci al mai multor state diferite de cel în care își are reședința nu are nicio incidență asupra aplicării principiilor rezultate din Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Criteriul determinant rămâne, astfel, cel al imposibilității

unui stat membru de a lua în considerare din punct de vedere fiscal situația personală și familială a unui contribuabil în absența unor venituri impozabile suficiente, în timp ce o asemenea luare în considerare este posibilă în afara aceluși stat în baza unor venituri suficiente.

- 43 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 49 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru a cărui legislație fiscală permite deducerea unor „venituri negative” aferente unei locuințe să refuze acordarea acestei deduceri unui lucrător nerezident care desfășoară o activitate independentă atunci când acesta obține, pe teritoriul statului membru respectiv, 60 % din totalul veniturilor sale și nu obține, pe teritoriul statului membru în care se află locuința sa, vreun venit care să îi permită să invoce un drept de deducere echivalent.

Cu privire la a doua întrebare

- 44 Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă interdicția care decurge din răspunsul la prima întrebare privește numai statul membru pe teritoriul căruia sunt obținute 60 % din totalul veniturilor sau se referă și la orice alt stat membru pe teritoriul căruia contribuabilul nerezident ar obține venituri impozabile care îi permit să invoce un drept de deducere echivalent și potrivit cărei chei de repartizare. Ea urmărește de asemenea să afle dacă noțiunea „stat membru în care se desfășoară activitatea” se referă la un stat membru pe teritoriul căruia se desfășoară în mod efectiv o activitate sau la un stat membru care are competența de a impozita veniturile dintr-o activitate.
- 45 În ceea ce privește a doua parte a celei de a doua întrebări, pentru a răspunde la aceasta este suficient să se amintească faptul că finalitatea care stă la baza jurisprudenței amintite în cadrul răspunsului la prima întrebare este luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabilului prin intermediul unui avantaj fiscal, cu alte cuvinte al unei impozitări mai reduse. În consecință, prin noțiunea „stat membru în care se desfășoară activitatea”, astfel cum este avută în vedere aceasta în prezenta hotărâre, nu se poate înțelege altceva decât un stat membru competent să impoziteze în tot sau în parte veniturile din activitatea unui contribuabil, indiferent unde s-ar desfășura în mod efectiv activitatea generatoare a acestor venituri.
- 46 În ceea ce privește prima parte a celei de a doua întrebări, referitoare la repartizarea între mai multe state membre în care se desfășoară activitatea a sarcinilor rezultate din luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabilului, aceasta trebuie abordată prin raportare la jurisprudența constantă a Curții în materia repartizării de către statele membre a competenței lor de impozitare (a se vedea în special Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 93 și jurisprudența citată).
- 47 De aici rezultă, în special, că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare în dreptul Uniunii, libertatea statelor membre de a-și repartiza între ele exercitarea competențelor lor fiscale, în principal pentru a se evita cumularea unor avantaje fiscale, trebuie să se concilieze cu necesitatea de a le garanta contribuabililor din statele membre în cauză că, în mod global, întreaga lor situație personală și familială va fi luată în considerare în mod corespunzător, indiferent care ar fi modul în care statele membre în cauză și-au repartizat această obligație. Astfel, în lipsa unei asemenea concilierii, libera repartizare a competenței de impozitare între statele membre ar risca să creeze inegalități de tratament între contribuabilii în cauză, care, din moment ce nu ar rezulta din diferențele existente între legislațiile fiscale naționale, ar fi incompatibile cu libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctele 70 și 77).
- 48 În cazul în care un lucrător care desfășoară o activitate independentă își obține veniturile impozabile pe teritoriul mai multor state membre diferite de cel de reședință, această conciliere nu poate avea loc decât dacă i se permite să invoce dreptul său de deducere a „veniturilor negative” în fiecare dintre

statele membre în care se desfășoară activitatea și care acordă acest tip de avantaj fiscal, proporțional cu partea din veniturile sale obținute pe teritoriul fiecărui stat membru și în schimbul obligației sale de a furniza administrațiilor naționale competente orice informație privind veniturile sale globale, care le-ar permite acestora să stabilească această proporție.

- 49 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că interdicția care decurge din răspunsul la prima întrebare privește orice stat membru în care se desfășoară activitatea și pe teritoriul căruia un lucrător care desfășoară o activitate independentă obține venituri care îi permit să invoce un drept de deducere echivalent, proporțional cu partea din veniturile menționate obținută pe teritoriul fiecăruia dintre statele membre în care se desfășoară activitatea. În această privință, un „stat membru în care se desfășoară activitatea” este orice stat membru care are competența de a impozita veniturile din activitatea unui nerezident obținute pe teritoriul său, indiferent de locul unde se desfășoară în mod efectiv această activitate.

Cu privire la a treia întrebare

- 50 Prin intermediul celei de a treia întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă împrejurarea că contribuabilul nerezident în cauză obține o parte din veniturile sale impozabile pe teritoriul unei țări terțe, iar nu pe cel al unui stat membru, are vreo incidență asupra răspunsului la a doua întrebare.
- 51 În această privință, trebuie amintit că interpretarea cerută de dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire cu privire la obligația care decurge din acestea de a nu trata în mod discriminatoriu un lucrător care desfășoară o activitate profesională independentă pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are reședința se impune oricărui stat membru. Lucrurile nu stau diferit într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în ceea ce privește un stat membru pe teritoriul căruia un lucrător care desfășoară o activitate independentă și care locuiește pe teritoriul unui alt stat membru și-a desfășurat o parte din activitate, desfășurându-și totodată restul activității pe teritoriul unui al treilea stat, chiar dacă acesta din urmă nu ar fi un stat membru, ci o țară terță (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 35).
- 52 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a treia întrebare formulată că împrejurarea că contribuabilul nerezident în cauză obține o parte din veniturile sale impozabile pe teritoriul unei țări terțe, iar nu pe cel al unui stat membru, nu are nicio incidență asupra răspunsului la a doua întrebare.

Cu privire la a patra întrebare

- 53 Prin intermediul celei de a patra întrebări formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă răspunsul la întrebările precedente este diferit în cazul în care legislația națională a statului membru de reședință a lucrătorului care desfășoară activități independente îi permite acestuia să deducă, în cadrul impozitului datorat în acest stat membru, dobânzile ipotecare aferente locuinței sale proprietate personală și să compenseze pierderile fiscale rezultate în legătură cu aceasta cu veniturile obținute în mai multe exerciții financiare următoare.
- 54 Din înscrisurile din dosarul înaintat Curții, confirmate în acest sens prin observațiile orale prezentate de X în ședință, reiese că acesta din urmă nu a obținut niciun venit în Spania, nici în anul 2007, nici în cursul exercițiilor ulterioare. Astfel, în lipsa unui venit impozabil pe teritoriul statului membru în care a locuit în cursul acestor ani, X nu a putut, în orice caz, să invoce în fața autorităților fiscale spaniole vreun drept de deducere pentru luarea în considerare a situației sale personale și familiale.
- 55 În consecință, a patra întrebare este ipotetică și, prin urmare, inadmisibilă (a se vedea Hotărârea din 29 ianuarie 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, punctul 24).

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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:

- 1) **Articolul 49 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru a cărui legislație fiscală permite deducerea unor „venituri negative” aferente unei locuințe să refuze acordarea acestei deduceri unui lucrător nerezident care desfășoară o activitate independentă atunci când acesta obține, pe teritoriul statului membru respectiv, 60 % din totalul veniturilor sale și nu obține, pe teritoriul statului membru în care se află locuința sa, vreun venit care să îi permită să invoce un drept de deducere echivalent.**
- 2) **Interdicția care decurge din răspunsul la prima întrebare privește orice stat membru în care se desfășoară activitatea și pe teritoriul căruia un lucrător care desfășoară o activitate independentă obține venituri care îi permit să invoce un drept de deducere echivalent, proporțional cu partea din veniturile menționate obținută pe teritoriul fiecăruia dintre statele membre în care se desfășoară activitatea. În această privință, un „stat membru în care se desfășoară activitatea” este orice stat membru care are competența de a impozita veniturile din activitatea unui nerezident obținute pe teritoriul său, indiferent de locul unde se desfășoară în mod efectiv această activitate.**
- 3) **Împrejurarea că contribuabilul nerezident în cauză obține o parte din veniturile sale impozabile pe teritoriul unei țări terțe, iar nu pe cel al unui stat membru, nu are nicio incidență asupra răspunsului la a doua întrebare.**

Semnături