Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 18 noiembrie 2014 [1]

Cauza C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
împotriva
Josef Grünewald

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Libera circulație a capitalurilor — Fiscalitate directă — Impozit pe venit — Deductibilitatea rentelor plătite unui părinte în cadrul unei succesiuni anticipate — Excludere pentru contribuabilii nerezidenți”

1. Prin prezenta cerere de decizie preliminară adresată de Bundesfinanzhof (Germania), Curtea este chemată din nou să își exprime poziția cu privire la compatibilitatea cu dispozițiile dreptului Uniunii în materia liberei circulații a capitalurilor a unei reglementări naționale în temeiul căreia numai contribuabilii rezidenți au dreptul să deducă din veniturile lor impozabile rentele de întreținere plătite în urma unui transfer patrimonial cu titlu de succesiune anticipată.

2. Cererea de decizie preliminară a fost adresată în contextul unui litigiu intervenit între o persoană fizică nerezidentă în Germania, domnul Grünewald, și administrația fiscală germană cu privire la refuzul acesteia din urmă de a admite deducerea din veniturile obținute în Germania de această persoană a rentelor de întreținere plătite părinților săi în cadrul unei cesiuni, cu titlu de succesiune anticipată, a părților sociale ale unei societăți de persoane care desfășoară activități horticole.

3. În realitate, chestiunea compatibilității reglementării fiscale naționale în cauză cu normele dreptului Uniunii în materia liberei circulații a capitalurilor a făcut deja obiectul atenției Curții. Astfel, prin Hotărârea Schröder [2], Curtea a stabilit deja incompatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei reglementări naționale care face discriminare între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți în ceea ce privește posibilitatea de a deduce rentele plătite unui părinte în cadrul unui transfer patrimonial cu titlu de succesiune anticipată, în măsura în care angajamentul de a plăti aceste rente rezultă din operațiunea în cauză.

4. Cu toate acestea, pentru o serie de motive expuse în decizia de trimitere și care vor fi analizate în cele ce urmează, Bundesfinanzhof are îndoieli cu privire la faptul că soluția adoptată de Curte în Hotărârea Schröder a clarificat definitiv situația juridică în dreptul Uniunii și că poate, prin urmare, să ofere un răspuns exhaustiv la chestiunea juridică în litigiu aflată pe rolul său. De asemenea, instanța de trimitere ridică problema dacă pot exista motive imperative de interes general care ar putea justifica reglementarea națională în cauză. În aceste condiții, instanța de trimitere a decis, așadar, să adreseze din nou întrebarea Curții prin prezenta cerere de decizie preliminară.

1 — Limba originală: italiana.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Cadrul normativ național**

5. Deși cadrul normativ național a fost deja prezentat în contextul cauzei Schröder [3], considerăm că este necesar să îl reamintim în mod detaliat în cele ce urmează deoarece atât Bundesfinanzhof, cât și guvernul german susțin că decizia de trimitere care a determinat pronunțarea deciziei preliminare în cauza Schröder a expus într-o manieră insuficientă reglementarea națională și că acest lucru ar fi putut afecta soluția adoptată de Curte în cauza menționată. Prin urmare, vom prezenta, mai întâi, cadrul normativ relevant cu privire la impozitul pe venit, apoi, regimul juridic al succesiunii anticipate în dreptul german și, în final, tratamentul fiscal al transferurilor cu titlu de succesiune anticipată.

6. În ceea ce privește, în primul rând, cadrul normativ relevant cu privire la impozitul pe venit, trebuie amintit că legea germană privind acest impozit (Einkommensteuergestz, denumită în continuare „EStG”) [4] face distincție între contribuabilii care au și contribuabilii care nu au domiciliul sau reședința obișnuită în Germania. Cei dintâi sunt supuși nelimitat la plata impozitului pe venit. Cei din urmă, în schimb, sunt supuși numai parțial la plata acestui impozit, limitat la veniturile obținute în Germania. Printre veniturile impozabile ale persoanelor supuse parțial figurează cele care provin din exercitarea unei activități industriale sau comerciale în acest stat [5].

7. Potrivit articolului 10 alineatul 1 din EStG, în anumite condiții, pot fi deduse cu titlu de „cheltuieli excepționale” rentele și sarcinile periodice rezultate din obligații specifice, atunci când acestea nu sunt nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale [6].

8. Articolul 50 din EStG conține dispoziții specifice pentru contribuabilii supuși parțial la plata impozitului. Potrivit alineatului 1 al acestui articol, astfel de contribuabili pot deduce cheltuielile de exploatare sau cheltuielile profesionale numai în măsura în care aceste cheltuieli prezintă o legătură economică cu veniturile obținute pe teritoriul național. Pentru acești contribuabili este exclusă, în schimb, aplicarea articolului 10 din EStG și, prin urmare, deducerea cheltuielilor excepționale.

9. În ceea ce privește, în al doilea rând, succesiunea anticipată în dreptul german, aceasta presupune un transfer patrimonial prin care, în considerarea unei moșteniri viitoare, unul sau mai mulți testatori își cedează patrimoniul, în special activitatea comercială sau bunurile imobile, în favoarea unuia sau mai multor moștenitori viitori. De obicei, în cadrul unui astfel de transfer, cedentul își păstrează mijloace suficiente pentru întreținerea sa, care pot consta în rente periodice (așa-numitele „rente de întreținere private”). Jurisprudența germană a identificat rațiunea succesiunii anticipate în ideea că aceasta permite membrilor generației următoare să beneficieze, înainte de deschiderea succesiunii, de o unitate economică generatoare de venituri care să le permită acoperirea, cel puțin parțial, a propriilor nevoi materiale și care asigură totodată întreținerea cedentului. Potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof, prin cesiunea patrimonială cu titlu de succesiune anticipată, cedentul își rezervă, așadar, sub forma unor rente repetitive, venituri care, în realitate, provin din exploatarea patrimoniului său, dar care trebuie de acum înainte să fie generate de cesionar [7].

3 — A se vedea punctele 5-7 din Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), precum și punctele 13-23 din Concluziile avocatului general Bot prezentate în această cauză (EU:C:2010:761).

4 — În versiunea aplicabilă cauzei principale, BGBl. 2002 I, p. 4210.

5 — A se vedea articolele 1 și 49 din EStG.

6 — Astfel cum sunt definite la articolele 4 și 9 din EStG.

7 — Hotărârile Bundesfinanzhof din 5 iulie 1990, GrS 4/89-6/89, punctul C.II.1.C, și din 12 mai 2003, GrS 1/00, punctul C.II.3.

10. În contractul de cesiune patrimonială cu titlu de succesiune anticipată, care în jurisprudență este calificat ca donație, cuantumul rentelor nu este stabilit în raport cu valoarea patrimoniului cedat, ci în funcție de nevoile de întreținere ale cedentului și de capacitatea de plată a debitorului [8]. Acest element diferențiază un astfel de contract de cesiunile patrimoniale sinalagmatice și cu titlu oneros, în care eventualele prestații repetitive convenite constituie, în schimb, contraprestația financiară pentru bunurile patrimoniale transferate.

11. În ceea ce privește, în al treilea rând, tratamentul fiscal al operațiunilor de cesiune patrimonială cu titlu de succesiune anticipată, în cazul în care se convine cu privire la furnizarea de către cesionar în favoarea cedentului a unor rente de întreținere private, potrivit jurisprudenței constante a Bundesfinanzhof, astfel de prestații nu sunt considerate nici contraprestație a cesiunii, nici cheltuieli de achiziționare ale cesionarului, ci sunt calificate, în scopuri fiscale, drept cheltuieli excepționale și drept remunerații repetitive [9]. O astfel de clasificare își găsește temeiul în rațiunea regimului juridic al succesiunii anticipate prezentate la punctul 9 de mai sus. Potrivit articolului 10 din EStG, în scopul stabilirii venitului impozabil pentru contribuabilii rezidenți, rentele de întreținere private sunt, așadar, deductibile integral ca o cheltuială excepțională, întrucât sunt prestații periodice, în măsura în care sunt variabile. Contribuabilii nerezidenți, în schimb, nu pot deduce astfel de rente, întrucât articolul 50 din EStG prevede în mod expres excluderea aplicării articolului 10 din EStG contribuabililor supuși limitat la plata impozitului.

12. Tot ca urmare a rațiunii regimului juridic al succesiunii anticipate indicate la punctul 9 de mai sus, care presupune că rezervarea unor venituri sub forma rentelor repetitive în favoarea cedentului determină un „transfer al capacității de plată” [10], deducerii rentei de întreținere private de către cesionar/debitor îi corespunde o impozitare a prestațiilor ca „alte venituri” în sarcina cedentului/creditorului supus integral la plata impozitului (așa-numitul „Korrespondenzprinzip”).

II – **Situația de fapt, procedura națională și întrebarea preliminară**

13. Prin actul din 17 ianuarie 1989, în contextul unei cesiuni de patrimoniale cu titlu de succesiune anticipată, domnul Grünewald, intimat în procedura aflată pe rolul instanței de trimitere, și fratele acestuia au dobândit de la tatăl lor câte 50 % fiecare din participația în cadrul unei societăți de drept civil cu activitate de întreprindere horticolă. În cadrul acestei operațiuni, cei doi frați s-au angajat să plătească în favoarea tatălui, cu alte cuvinte, în favoarea părinților, o rentă de întreținere privată în condițiile prevăzute în actul de cesiune menționat mai sus.

14. În perioada 1999-2002, domnul Grünewald, care nu are nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Republica Federală Germania, ci locuiește în alt stat membru al Uniunii Europene, a obținut, ca urmare a participației menționate mai sus, anumite venituri din activitatea comercială. În aceeași perioadă, acesta a obținut și alte venituri din Germania.

15. Considerând că domnul Grünewald este supus parțial la plata impozitului pe venit, Finanzamt Dortmund-Unna, recurent în cauza aflată pe rolul instanței de trimitere, i-a refuzat acestuia posibilitatea de a deduce rentele de întreținere private plătite tatălui său, în temeiul articolului 50 din EStG.

16. Domnul Grünewald a introdus acțiune împotriva deciziei Finanzamt Dortmund-Unna la Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster), care a admis-o. Drept urmare, Finanzamt Dortmund-Unna a introdus recurs la instanța de trimitere, solicitând anularea hotărârii Finanzgericht Münster, precum și respingerea acțiunii introduse de domnul Grünewald la Finanzgericht Münster.

8 — Hotărârea Bundesfinanzhof din 5 iulie 1990, GrS 4/89-6/89, punctul C.I.1.

9 — Hotărârile Bundesfinanzhof din 5 iulie 1990, GrS 4/89-6/89, punctul C.II.1.C, și din 12 mai 2003, GrS 1/00, punctul C.II.1.C.

10 — Hotărârea Bundesfinanzhof din 31 martie 2004, X R 66/98, punctul II.3 și jurisprudența citată.

17. Instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului național aplicabil, Finanzamt a refuzat în mod întemeiat domnului Grünewald deducerea rentelor de întreținere private în cauză în calitate de cheltuieli excepționale, care nu pot fi deduse de o persoană supusă parțial la plata impozitului, așa cum este domnul Grünewald. Cu toate acestea, instanța de trimitere arată, făcând trimitere la Hotărârea Schröder, citată mai sus, că încă există îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea unui asemenea regim fiscal cu dreptul Uniunii.

18. Bundesfinanzhof exprimă în special o serie de îndoieli cu privire la aplicabilitatea Hotărârii Schröder în cauza aflată pe rolul său. În primul rând, decizia de trimitere referitoare la această cauză nu ar fi subliniat suficient existența în regimul național a „Korrespondenzprinzip”[11] menționat mai sus între deducerea în favoarea debitorului a rentelor și impozitarea în sarcina beneficiarului. În al doilea rând, administrația financiară este de părere că, în această hotărâre, Curtea s-a pronunțat numai cu privire la o situație care privește o cesiune cu titlu oneros, care nu ar fi aplicabilă în cazul unei operațiuni efectuate cu titlu de succesiune anticipată. În plus, în acest caz, plata unor eventuale rente nu ar fi deductibilă în întregime, ci ar trebui să fie divizată în cheltuieli de achiziționare (deductibile în rate) și dobânzi (deductibile imediat). În al treilea rând, Hotărârea Schröder ar privi venituri din chirii cu caracter privat, și nu, ca în speță, venituri din participații cu caracter comercial.

19. Instanța de trimitere subliniază, așadar, două aspecte relevante pentru analiza în raport cu dreptul Uniunii. Pe de o parte, instanța menționată exprimă îndoieli cu privire la constatarea Finanzgericht Münster în ceea ce privește existența unei legături directe între realizarea veniturilor comerciale rezultate din participația în societatea de persoane și rentele de întreținere private plătite de domnul Grünewald. Astfel, Finanzgericht nu ar fi considerat că rentele de întreținere private sunt destinate nevoilor de întreținere ale beneficiarilor (cu alte cuvinte, ale părinților reclamantului), împrejurare care ar permite încadrarea acestor rente în sfera personală. Pe de altă parte, instanța de trimitere ridică problema dacă reglementarea în cauză nu ar putea fi justificată conform principiului teritorialității, cu alte cuvinte, în scopul menținerii unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

20. În aceste condiții, instanța de trimitere, prin decizia din 14 mai 2013, a considerat că trebuie să suspende procedura aflată pe rolul său pentru a adresa Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 63 [TFUE] se opune reglementării unui stat membru potrivit căreia rentele de întreținere private plătite de contribuabili nerezidenți nu sunt deductibile în contextul unui transfer cu titlu de succesiune anticipată al unui element patrimonial producător de venituri situat pe teritoriul național, deși plăți echivalente sunt deductibile în cazul unei obligații fiscale nelimitate, deducerea având totuși drept consecință o obligație fiscală corespunzătoare în sarcina beneficiarului prestației (supus integral la plata impozitului)?”

III – **Procedura în fața Curții**

21. Decizia de trimitere a fost primită la grefa Curții la 30 octombrie 2013. Au depus observații scrise guvernele german și francez, precum și Comisia Europeană. La ședință, care a avut loc la 16 septembrie 2014, au intervenit Finanzamt Dortmund-Unna, guvernele german și francez, precum și Comisia.

22. Prin scrisoarea din 18 februarie 2014, guvernul german a solicitat, în aplicarea articolului 16 al treilea paragraf din Statutul Curții, ca aceasta să se întrunească în Marea Cameră pentru a judeca prezenta cauză.

11 — A se vedea punctul 12 de mai sus.

IV – **Analiză juridică**

23. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care permite contribuabilului rezident, dar nu și contribuabilului nerezident, să deducă rentele de întreținere private plătite în contextul unei cesiuni, cu titlu de succesiune anticipată, al unui element patrimonial producător de venituri situat pe teritoriul național și care prevede că acestei deduceri îi corespunde o obligație fiscală echivalentă în sarcina beneficiarului rentelor care este supus integral la plata impozitului în acest stat.

A – *Cu privire la libertatea de circulație aplicabilă*

24. Trebuie observat, mai întâi, că articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în general toate restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre.

25. Întrucât din tratat lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor”, Curtea a admis că nomenclatorul cuprins în anexa I la Directiva 88/361 păstrează o valoare indicativă, dat fiind că, potrivit introducerii acestei anexe, lista pe care o conține nu are caracter exhaustiv [12].

26. În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că succesiunile și cadourile, care intră în domeniul de aplicare al punctului XI din anexa I la Directiva 88/361, constituie circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru [13]. Prin urmare, în afara unor astfel de cazuri specifice, impozitarea succesiunilor și a donațiilor, fie că privesc sume de bani, bunuri mobile sau bunuri imobile, intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor TFUE privind circulația capitalurilor [14].

27. Trebuie observat de asemenea că în Hotărârea Schröder, citată mai sus, Curtea a admis deja că cesiunile patrimoniale cu titlu de succesiune anticipată care prezintă un element transfrontalier intră sub incidența articolului 63 TFUE [15]. Împrejurarea că în speță obiectul transferului cu titlu de succesiune anticipată este constituit din părți sociale ale unei societăți de persoane, iar nu din bunuri imobile precum în cauza care a condus la pronunțarea Hotărârii Schröder, nu constituie în sine, în opinia noastră, un element de natură să modifice analiza în ceea ce privește libertatea de circulație aplicabilă reglementării naționale în cauză [16].

12 — A se vedea Hotărârea Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), punctul 19.

13 — A se vedea Hotărârea Welte (EU:C:2013:662), punctul 20 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 26.

14 — Hotărârea Comisia/Spania (C-127/12, EU:C:2014:2130), punctul 53, și Hotărârea Mattner, (C-510/08, EU:C:2010:216), punctul 20, precum și jurisprudența citată.

15 — În Hotărârea Schröder, citată mai sus (EU:C:2011:198, punctul 27), Curtea a statuat că transmiterea, cu titlu de succesiune anticipată, a unor bunuri imobile situate într-un stat membru unei persoane fizice rezidente în alt stat membru intră sub incidența articolului 63 TFUE.

16 — Astfel, în această privință, pe de o parte, Curtea a arătat deja că transferul unor părți sociale ale unei societăți rezidente între o persoană rezidentă și o persoană nerezidentă constituie o mișcare de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 43). Pe de altă parte, chestiunea unei eventuale aplicări a libertății de stabilire în sensul articolului 49 TFUE, la care, de altfel, niciun intervenient nu a făcut trimitere, nu intră în discuție, în opinia noastră, în prezenta cauză. Astfel, potrivit unei jurisprudențe consacrate, pentru a stabili dacă o reglementare națională ține de vreuna dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 90 și jurisprudența citată). Or, se impune constatarea că reglementarea națională în cauză privește tratamentul fiscal al rentelor de întreținere private datorate în contextul unei operațiuni efectuate cu titlu de succesiune anticipată și, în special, posibilitatea de a deduce astfel de rente cu titlu de „cheltuieli excepționale”, și aceasta independent de faptul că o asemenea operațiune are sau nu are ca obiect cesiunea unor participații într-o societate (acest element diferențiază reglementarea fiscală în cauză de cea care a făcut obiectul Hotărârii Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, în special punctul 21). În consecință, având în vedere obiectul său, chiar presupunând că reglementarea în cauză ar avea efecte restrictive asupra libertății de stabilire, în special în cazul în care obiectul cesiunii cu titlu de succesiune anticipată constă în părți sociale ale unei societăți care permit exercitarea unei influențe sigure asupra deciziilor acesteia și determinarea activităților sale, asemenea efecte nu ar reprezenta decât consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor și nu justifică, prin urmare, o analiză autonomă a reglementării menționate în raport cu articolul 49 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, punctul 51 și jurisprudența citată). De altfel, trebuie de asemenea arătat că, în speță, nu rezultă clar din decizia de trimitere rolul în administrarea societății conferit de participațiile care fac obiectul cesiunii.

28. Or, situația în care o persoană rezidentă în Germania transferă, cu titlu de succesiune anticipată, părți sociale ale unei societăți de persoane de drept german care desfășoară activități agricole în Germania fiului său rezident în alt stat membru constituie o operațiune care prezintă elemente transfrontaliere și care intră, în principiu, în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE.

B – *Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor*

29. Trebuie amintit de asemenea că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ în special pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să mențină astfel de investiții [17] ori de natură să descurajeze rezidenții unui stat membru să facă investiții în alte state membre [18].

30. Potrivit reglementării în discuție în acțiunea principală, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania sunt supuse, conform articolului 49 din EStG, la plata impozitului pe veniturile obținute în acest stat membru, printre care se află și veniturile care provin din exercitarea unei activități industriale sau comerciale în Germania [19]. Cu toate acestea, spre deosebire de contribuabilul rezident, un astfel de contribuabil nerezident nu poate, în temeiul articolului 50 din EStG, să deducă din aceste venituri – în calitate de cheltuială excepțională în sensul articolului 10 primul paragraf din EStG – o rentă de întreținere privată precum cea plătită de domnul Grünewald tatălui său sau părinților săi cu titlu de succesiune anticipată.

31. Or, un astfel de tratament fiscal mai puțin favorabil rezervat nerezidenților în ceea ce privește rentele de întreținere private ar putea să îi descurajeze pe aceștia din urmă să dobândească, cu titlu de succesiune anticipată, sau să mențină părți sociale ale unor societăți germane care desfășoară activități industriale sau comerciale în Germania [20]. De asemenea, acesta poate descuraja rezidenții germani să desemneze ca beneficiari ai unei succesiuni anticipate persoane care au reședința într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania [21].

32. Reiese din cele de mai sus că o reglementare care prevede un astfel de tratament dezavantajos pentru contribuabilii nerezidenți constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.

C – *Cu privire la existența unei eventuale justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor*

33. Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în cauza principală, deși constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, poate fi considerată compatibilă cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor.

34. Astfel, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 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 […]”. Această dispoziție, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie

17 — Hotărârea Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), punctul 22 și jurisprudența citată, și Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 30.

18 — Hotărârea Comisia/Finlanda (C-342/10, EU:C:2012:688), punctul 28, și Hotărârea Comisia/Germania (C-600/10, EU:C:2012:737), punctul 14.

19 — A se vedea, cu privire la veniturile care provin din închirierea de bunuri imobile, Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 31.

20 — A se vedea prin analogie, cu privire la dobândirea de bunuri imobile, Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 31. Cu privire la descurajarea de a dobândi părți sociale ale unei societăți, a se vedea Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61), punctele 52 și 53, și Hotărârea Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559), punctele 57 și 58.

21 — A se vedea Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 32.

însă să facă obiectul unei interpretări stricte și este ea însăși limitată prin alineatul (3) al articolului 65 TFUE, care prevede că dispozițiile naționale 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 [TFUE]” [22].

35. Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă o reglementare națională precum cea în cauză, care face distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, implică un tratament inegal permis în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE sau constituie o discriminare arbitrară ori o restrângere disimulată, interzise prin alineatul (3) al aceluiași articol. În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că o reglementare națională de acest gen poate fi considerată compatibilă cu dispozițiile în materia liberei circulații a capitalurilor numai în două cazuri: dacă diferența de tratament privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă aceasta este justificată de un motiv imperativ de interes general [23]. În plus, pentru a fi justificată, diferența de tratament, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urmărit prin reglementarea în discuție să fie atins [24].

1. Cu privire la comparabilitatea situațiilor în cauză

36. Reiese dintr-o jurisprudență constantă începând cu Hotărârea Schumacker [25] că, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile, în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite [26].

37. Așadar, în jurisprudență, faptul că un stat membru nu permite nerezidenților să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidenților nu este considerat, ca regulă generală, discriminatoriu [27].

38. Prin urmare, un contribuabil nerezident nu este îndreptățit, în principiu, să reproșeze statului membru în care percepe doar o mică parte din venituri faptul că acesta îi refuză un avantaj fiscal care depinde de situația sa personală și familială precum deducerea unei pensii de întreținere pe care are obligația de a o plăti, întrucât această obligație revine statului membru în care locuiește. Obligația de a lua în considerare situația personală și familială a unui contribuabil nerezident nu revine statului membru de origine a veniturilor decât atunci când acest contribuabil obține totalitatea sau cvasitotalitatea resurselor sale impozabile din acesta din urmă [28].

22 — A se vedea Hotărârea Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148), punctele 45 și 46, și Hotărârea Welte (EU:C:2013:662), punctele 42 și 43 și jurisprudența citată.

23 — Hotărârea Comisia/Finlanda (EU:C:2012:688), punctul 35 și jurisprudența citată.

24 — Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 35 și jurisprudența citată, și Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2014:2148), punctul 47.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Hotărârea Schumacker (EU:C:1995:31), punctele 31 și 32, și Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 37 și jurisprudența citată.

27 — Aceasta, ținând seama de diferențele obiective dintre situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale. A se vedea Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 38 și jurisprudența citată.

28 — Hotărârea Schumacker (EU:C:1995:31), punctul 32. A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Schröder (EU:C:2010:761), punctele 44 și 45.

39. Cu toate acestea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în ceea ce privește cheltuielile precum cele profesionale legate în mod direct de o activitate din care au rezultat venituri impozabile într-un stat membru, rezidenții și nerezidenții în acesta din urmă se află în situații comparabile, astfel încât o reglementare a statului menționat care refuză nerezidenților, în materie de impozitare, deducerea unor astfel de cheltuieli, acordată, în schimb, rezidenților, riscă să acționeze în principal în defavoarea resortisanților altor state membre și implică, așadar, o discriminare indirectă bazată pe cetățenie sau naționalitate [29].

40. În lumina principiilor jurisprudențiale prezentate la punctele anterioare trebuie să se stabilească dacă situația unui contribuabil nerezident precum domnul Grünewald, care plătește rente de întreținere private în contextul unei cesiuni cu titlu de succesiune anticipată a unor părți sociale ale unei societăți, este sau nu este comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident precum fratele domnului Grünewald, care primește aceleași elemente patrimoniale cu același titlu și plătește aceleași rente de întreținere private.

41. În această privință, trebuie observat, mai întâi, că, în speță, nu rezultă clar din decizia de trimitere care parte din venitul global al domnului Grünewald este constituită din veniturile obținute de acesta din Germania în perioadele de impozitare în cauză.

42. În cazul în care instanța de trimitere ar constata că, în aceste perioade, domnul Grünewald a obținut din Germania partea cea mai importantă a venitului său global, ar trebui să se concluzioneze în sensul că situația acestuia este comparabilă cu cea a contribuabilului rezident, astfel încât un tratament fiscal diferit în ceea ce privește deducerea rentelor de întreținere private nu ar fi, în principiu, admisibil.

43. În cazul în care, în schimb, instanța de trimitere ar stabili că veniturile obținute din Germania de domnul Grünewald nu constituiau partea cea mai importantă a venitului său global, situația acestuia ar fi comparabilă cu cea a contribuabilului rezident, dacă rentele de întreținere private plătite ar fi calificate drept cheltuieli legate direct de activitatea care a generat veniturile impozabile, potrivit jurisprudenței menționate la punctul 39 de mai sus.

44. În această privință, trebuie amintit că prin cheltuieli profesionale legate direct de veniturile obținute pe teritoriul statului membru în care se desfășoară activitatea economică trebuie să se înțeleagă cheltuielile care se află în legătură economică directă cu prestația care determină impozitarea în acest stat și care sunt astfel indisociabile de aceasta din urmă [30].

45. Or, în cauza Schröder, Curtea a statuat deja în mod expres că, în măsura în care angajamentul de a plăti o rentă de întreținere privată în temeiul unei succesiuni anticipate rezultă din transmiterea bunurilor în cauză, aspect care trebuie să fie verificat de instanța de trimitere, această rentă constituie o cheltuială direct legată de exploatarea acestor bunuri, astfel încât contribuabilul nerezident obligat să plătească astfel de rente se află în această privință într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident [31].

29 — Hotărârea Comisia/Finlanda (EU:C:2012:688), punctul 37, și Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 40 și jurisprudența citată.

30 — A se vedea Hotărârea Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), punctul 25.

31 — A se vedea Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198) punctul 46.

46. Aplicată la prezenta cauză, această abordare implică faptul că, în situația în care instanța de trimitere ar constata, după cum pare a fi cazul [32], că angajamentul domnului Grünewald de a plăti renta de întreținere privată rezultă din cesiunea, cu titlu de succesiune anticipată, în favoarea acestuia din urmă a participației în cadrul societății de persoane de la care provin, cel puțin în parte, veniturile impozabile în Germania, astfel de rente ar fi calificate drept cheltuieli legate direct de activitatea care a generat veniturile impozabile, iar poziția domnului Grünewald ar trebui să fie considerată comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident precum fratele său.

47. Cu toate acestea, în decizia de trimitere, Bundesfinanzhof se referă la o serie de motive, menționate la punctul 18 de mai sus, care ar pune sub semnul îndoielii aplicabilitatea în prezenta cauză a soluției adoptate prin Hotărârea Schröder. Niciunul dintre aceste motive nu este, însă, convingător.

48. Bundesfinanzhof se referă, în primul rând, la lacunele posibile din decizia de trimitere care a stat la originea cauzei Schröder, care nu ar fi subliniat, în special, existența „principiului corespondenței” [33] între deducerea pentru debitorul rentelor și impozitarea pentru beneficiar. În această privință, considerăm, ca și Comisia, că, fie și admițând că situația juridică națională prezentată Curții de instanța de trimitere în această cauză ar fi fost lacunară, o eventuală absență a trimiterii la „Korrespondenzprinzip” nu schimbă cu nimic analiza în dreptul Uniunii a tratamentului fiscal discriminatoriu aplicat contribuabilului nerezident. Astfel, pe de o parte, acest principiu nu joacă niciun rol în calificarea rentelor de întreținere private drept „cheltuieli legate direct” de activitatea care a generat veniturile impozabile, potrivit jurisprudenței menționate la punctele de mai sus. Pe de altă parte, nu există niciun motiv - și, cu excepția considerațiilor referitoare la motivele imperative de interes general menționate la punctul 66 și următoarele de mai jos, nici instanța de trimitere, nici guvernul german nu menționează niciunul - pentru a atribui tratamentului fiscal al rentelor private cuvenite beneficiarului efectul de a determina un tratament fiscal diferit aplicat debitorului acestor rente după cum acesta este sau nu este un contribuabil rezident.

49. În ceea ce privește, în al doilea rând, teza administrației financiare germane, la care face trimitere Bundesfinanzhof, potrivit căreia, prin Hotărârea Schröder, Curtea s-ar fi pronunțat numai cu privire la situația unei cesiuni cu titlu oneros, iar nu a unei succesiuni anticipate, astfel încât, într-un caz corespunzător primei situații, ar avea relevanță distincția între deducerea cheltuielilor de achiziționare și deducerea dobânzii, nu putem să nu arătăm că această teză este mai degrabă surprinzătoare. Astfel, la o simplă lectură a Hotărârii Curții pronunțate în cauza Schröder și a Concluziilor avocatului general Bot prezentate în această cauză, pare că nu există nicio îndoială că, în această hotărâre, exact ca în prezenta cauză, Curtea s-a ocupat de un transfer cu titlu de succesiune anticipată, fără titlu oneros [34]. De altfel, guvernul german însuși a afirmat în mod clar în cursul ședinței că cele două cauze sunt similare din punctul de vedere al situației de fapt.

50. În al treilea rând, cu privire la îndoielile exprimate de Bundesfinanzhof în legătură cu sursa veniturilor impozabile, considerăm că este lipsită de relevanță pentru analiza în raport cu dreptul Uniunii împrejurarea că, în speță, obiectul transferului cu titlu de succesiune anticipată este constituit din părți sociale ale unei societăți de persoane care desfășoară o activitate economică și nu, ca în cauza Schröder, din bunuri imobile. Astfel, în ambele cazuri, este vorba despre transmiterea unor bunuri generatoare de venituri impozabile în Germania, iar faptul că aceste venituri rezultă dintr-o activitate comercială, iar nu din locațiune imobiliară nu produce, în prezenta cauză, nicio diferență asupra tratamentului acestora din punct de vedere fiscal, în special în ceea ce privește tratamentul fiscal diferit aplicat contribuabililor nerezidenți.

32 — A se vedea punctul 59 de mai jos.

33 — Și anume „Korrespondenzprinzip”, menționat la punctul 12 de mai sus.

34 — A se vedea punctele 9, 12 și, de asemenea, 42 și 43 din Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), și, într-o manieră chiar mai evidentă, punctele 20-23 din Concluziile avocatului general Bot prezentate în această cauză, EU:C:2010:761.

51. În decizia de trimitere, Bundesfinanzhof pare să reproșeze Finanzgericht că nu a considerat că rentele de întreținere private sunt destinate nevoilor de întreținere ale beneficiarilor, împrejurare ce ar permite încadrarea acestor rente în sfera personală a cesionarului, astfel încât acestea ar trebui să fie luate în considerare în statul său de reședință, fără obligația de deducere în statul în care sunt generate veniturile [35].

52. De asemenea, guvernul german, în observațiile sale scrise, susține că rentele de întreținere private trebuie să fie calificate precum în dreptul german ca deduceri cu caracter personal, întrucât se întemeiază pe legături de familie [36]. Guvernul menționat susține că această încadrare din dreptul național a rentelor de întreținere private trebuie să fie determinantă și pentru evaluarea tratamentului fiscal al unor astfel de rente în sensul dreptului Uniunii. Întrucât regimul impozitelor directe nu este armonizat, legiuitorul și instanțele judecătorești naționale ar trebui, așadar, să aibă posibilitatea de a stabili natura juridică a deducerilor fiscale.

53. În această privință, cu privire la faptul subliniat de Bundesfinanzhof că rentele de întreținere private sunt destinate nevoilor de întreținere ale beneficiarilor, Curtea, în Hotărârea Schröder, respingând argumente similare prezentate de guvernul german, a statuat deja că o astfel de împrejurare nu este de natură să pună în discuție existența unei legături directe în sensul jurisprudenței, întrucât această legătură directă nu rezultă dintr-o corelare între valoarea cheltuielii în cauză și cea a veniturilor impozabile, ci din faptul că cheltuiala ar fi indisociabilă de activitatea care le produce pe acestea din urmă [37].

54. În ceea ce privește, în schimb, argumentul guvernului german privind luarea în considerare în mod necesar a calificării din dreptul național a deducerilor în cauză, observăm că orice calificare a unei cheltuieli sau a unei deduceri în dreptul național (fie că este calificată ca personală, ca profesională sau altfel), deși are, la nivel național, relevanța pe care legiuitorul sau instanțele judecătorești naționale doresc să i-o atribuie, nu poate fi însă folosită pentru a justifica o discriminare între cetățenii europeni în funcție de reședința lor, cu încălcarea dreptului Uniunii.

55. În această privință, trebuie amintit de asemenea că rezultă din jurisprudența consacrată că, deși, în prezent, statele membre au păstrat competențele în materia impozitării fiscale directe, acestea trebuie să exercite totuși competențele amintite cu respectarea angajamentelor pe care și le-au asumat în dreptul Uniunii [38].

56. Guvernul german susține, în subsidiar, că, în speță, nu ar exista o legătură directă între cheltuielile a căror deducere este solicitată și veniturile impozabile. Astfel, pentru justificarea existenței unei „legături directe” între rente și veniturile din activități comerciale, nu ar fi suficientă împrejurarea că domnul Grünewald nu ar fi putut obține participația în cadrul societății în lipsa angajamentului de a plăti renta. Determinantă pentru stabilirea existenței unei astfel de legături ar fi împrejurarea că cheltuielile invocate au fost efectuate exact ca urmare a activității economice impozabile în Germania, cu alte cuvinte, prin administrarea întreprinderii, sau că acestea prezintă o legătură indisociabilă cu o asemenea activitate economică.

35 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 25.

36 — Guvernul german susține în special că natura personală a rentelor de întreținere private se deduce din natura tipului de contract care intră în sfera dreptului familiei și al succesiunilor, din obiectivul cesiunii, care este cel al asigurării din punct de vedere economic a părinților care îmbătrânesc, din împrejurarea că renta nu este evaluată în funcție de valoarea contraprestației, ci în funcție de nevoile de întreținere ale cedentului și de capacitatea de plată a debitorului prestațiilor, și din faptul că părțile se lasă ghidate de ideea menținerii în cadrul familiei a activității de producție transferate.

37 — A se vedea Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 43.

38 — A se vedea Hotărârea Schumacker (EU:C:1995:31), punctul 21, Hotărârea Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629), punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445), punctul 14 și jurisprudența citată.

57. În același sens, potrivit guvernului francez, legătura dintre rente și veniturile comerciale în cauză nu ar putea fi calificată ca directă întrucât rentele nu ar fi legate în mod specific de astfel de venituri comerciale. Guvernul francez face trimitere la două hotărâri recente ale Curții, Hotărârea Comisia/Finlanda [39] și Hotărârea Comisia/Germania [40], în care Curtea a precizat sensul și sfera noțiunii „legătură directă”.

58. În această privință, trebuie arătat totuși că nu există niciun motiv pentru a nu confirma cele afirmate de Curte în Hotărârea Schröder, și anume că, în cazul în care instanța de trimitere constată că angajamentul de a plăti renta de întreținere privată *rezultă*, cu alte cuvinte, decurge sau provine din transmiterea elementelor patrimoniale care generează venitul, cheltuiala aferentă executării unei astfel de obligații constituie o cheltuială direct legată de exploatarea acestor elemente [41].

59. Or, în prezenta speță și sub rezerva verificărilor care îi revin instanței de trimitere, se pare că, exact ca în cauza Schröder, obligația de a plăti rentele de întreținere private rezultă din transmiterea părților sociale ale societății care a generat venitul impozabil. Astfel, cesiunea părților sociale și rentele fac parte din același contract și se află într-un raport de schimb. Bundesfinanzhof însuși afirmă în decizia de trimitere că rezultă din cuprinsul punctului 2 din acest contract că s-a convenit că rentele sunt acordate cu titlu de „contraprestație” (Gegenleistung). Acest lucru scoate în evidență faptul că, dacă nu ar fi acceptat obligația de a plăti tatălui său renta în cauză, domnul Grünewald nu ar fi primit părțile sociale ale societății de persoane.

60. Pe de altă parte, existența unei „legături directe” în cazurile de cesiune cu titlu de succesiune anticipată rezultă din caracterizarea jurisprudențială a regimului juridic al succesiunii anticipate efectuată de Bundesfinanzhof însuși. Astfel, după cum rezultă din cele prezentate la punctul 9 de mai sus, potrivit jurisprudenței instanței de trimitere, rentele de întreținere private constituie venituri care provin din elementul patrimonial cedat și pe care cedentul și le rezervă, dar care trebuie să fie produse de cesionar. Prin urmare, în esență, renta coincide cu cel puțin o parte din venitul generat de bunul cedat. Acest lucru demonstrează nu numai că există o legătură directă, ci că există o adevărată coincidență între cheltuiala a cărei deducere este solicitată (renta de întreținere privată) și veniturile impozabile (beneficiile generate de participația în cadrul societății).

61. În ceea ce privește hotărârile citate de guvernul francez, în cauza Comisia/Finlanda, Curtea era chemată să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu articolul 63 TFUE a regimului finlandez de impozitare a dividendelor plătite fondurilor de pensii, care era discriminatoriu în raport cu fondurile nerezidente [42]. Or, în opinia noastră, din această hotărâre nu se poate deduce, astfel cum se pare că face guvernul francez, că Curtea ar fi dorit să se refere la un criteriu unic, acela al intenției legiuitorului, care l-ar fi înlocuit pe cel al indisociabilității dintre cheltuieli și venituri elaborat în jurisprudența anterioară pentru a determina existența unei legături directe. Astfel, la punctele 41-43 din această hotărâre, Curtea nu a elaborat niciun criteriu nou, ci s-a limitat să respingă argumentul guvernului finlandez referitor la faptul că situația fondurilor rezidente și cea a fondurilor nerezidente nu sunt comparabile din cauza lipsei unei legături directe, constatând că legiuitorul însuși a creat, prin reglementarea națională în cauză, o legătură directă între cheltuiala deductibilă (și anume sumele provizionate în vederea executării obligațiilor în materie de pensii) și veniturile impozabile (și anume dividendele) în scopul de a ține seama de finalitatea specifică a fondurilor [43], comună fondurilor rezidente și fondurilor nerezidente.

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — A se vedea punctul 45 de mai sus și Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctele 45, 46 și 49.

42 — În timp ce fondurile rezidente puteau să deducă fiscal sumele provizionate în vederea executării obligațiilor lor în materie de pensii, ceea ce conducea, în fapt, la o scutire de impozit a dividendelor încasate, o asemenea posibilitate nu era acordată fondurilor nerezidente. A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (EU:C:2012:688), punctele 25 și 26.

43 — O astfel de finalitate a fost identificată de Curte ca fiind acumularea de capitaluri, prin intermediul investițiilor care produc în special un venit sub forma dividendelor, în vederea executării obligațiilor lor viitoare în temeiul contractelor de asigurare. A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (EU:C:2012:688), punctul 42.

62. În cauza Comisia/Germania, în schimb, Curtea era chemată să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu articolul 63 TFUE a regimului fiscal german, potrivit căruia fondurile de pensii nerezidente nu puteau să deducă din dividendele sau din dobânzile încasate în Germania anumite cheltuieli care, conform Comisiei, ar fi trebuit considerate ca fiind legate direct de ele. Cu toate acestea, spre deosebire de ceea ce se pare că susține guvernul francez, prin această hotărâre Curtea nu a modificat abordarea adoptată în Hotărârea Schröder, pe care, dimpotrivă, s-a întemeiat [44], ci s-a limitat să respingă acțiunea formulată de Comisie, pentru motivul neîndeplinirii de către aceasta a sarcinii probei care îi revine în stabilirea neîndeplinirii obligațiilor. În special, Curtea a criticat Comisia pentru că nu ar fi furnizat elemente suficiente care să demonstreze că cheltuielile (cheltuielile cu serviciile bancare și de tranzacționare, precum și cheltuielile cu resursele umane) despre care aceasta susținea că au o legătură directă cu veniturile impozabile (dividendele și dobânzile) erau necesare în mod specific în vederea obținerii acestor venituri. Cu alte cuvinte, folosind terminologia din Hotărârea Schröder, Comisia nu a dovedit în mod corespunzător că aceste cheltuieli au rezultat sau au provenit din activitatea care a generat veniturile impozabile.

63. Guvernul german invocă de asemenea faptul că, în cazul în care și statul de reședință al domnului Grünewald ar lua în considerare, în scopul deducerii personale, rentele de întreținere private plătite de acesta, ar exista riscul unei deduceri duble a acestor rente, ceea ce ar avea ca rezultat un tratament mai favorabil pentru nerezidenți comparativ cu cel asigurat rezidenților. Or, eventuala existență a unui astfel de risc, care, în speță, pare destul de teoretic, nu este în măsură să justifice un tratament discriminatoriu în raport cu contribuabilii nerezidenți. Astfel, atât Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare [45], în vigoare la data faptelor care fac obiectul procedurii principale, cât și Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799 [46] prevăd schimbul de informații dintre autoritățile fiscale în cauză, astfel încât, în vederea evitării dublei deduceri, Ministerul Finanțelor german poate informa statul de reședință al contribuabilului supus parțial impozitării despre cererea de deducere prezentată de acesta [47].

64. În sfârșit, guvernul francez susține, în subsidiar, că, în cazul în care Curtea consideră că este contrară articolului 63 TFUE, o reglementare națională care împiedică un contribuabil nerezident să deducă rentele de întreținere private plătite, deducerea nu ar trebui stabilită asupra venitului global obținut de acesta în statul în care nu este rezident, ci ar trebui admisă numai în raport cu veniturile profesionale aferente activității direct legate de rente, prin urmare, în speță, exclusiv în raport cu veniturile obținute în Germania de domnul Grünewald ca urmare a participației sale în cadrul societății de persoane.

65. În această privință, considerăm însă, în conformitate cu cele afirmate de Comisie în cursul ședinței, că, în măsura în care abordarea aleasă nu implică o discriminare între contribuabilul rezident și contribuabilul nerezident, este de competența autorităților fiscale naționale să decidă modalitățile exacte prin care pot fi calculate deducerile sau modul de stabilire a bazei de impozitare asupra căreia acestea pot fi efectuate.

44 — Hotărârea Comisia/Germania (EU:C:2012:737), punctul 17.

45 — JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21

46 — JO L 64, p. 1

47 — A se vedea în acest sens și Hotărârea Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96), punctul 36, și Hotărârea van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), punctul 55.

2. Cu privire la existența unui motiv imperativ de interes general

66. Conform unei jurisprudențe constante, o restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi admisă în cazul în care se justifică prin motive imperative de interes general [48]. În timp ce în cauza Schröder niciun motiv imperativ de interes general nu a fost invocat de guvernul german sau presupus de instanța de trimitere [49], în prezenta cauză, în schimb, sunt susținute două astfel de motive.

a) Cu privire la repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre

67. Instanța de trimitere ridică, mai întâi, problema dacă faptul de a refuza contribuabilului nerezident posibilitatea de a deduce rentele pe care le datorează poate fi justificat în scopul menținerii unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre în conformitate cu principiul teritorialității. Făcând trimitere la Korrespondenzprinzip [50] menționat mai sus, din care ar rezulta că evaluarea în raport cu dreptul Uniunii a reglementării în cauză nu se poate face fără a ține seama de situația fiscală a beneficiarului rentei, instanța de trimitere ridică problema dacă statul din care provin veniturile nu ar putea fi autorizat să își mențină legislația fiscală prin interzicerea deducerii în cazul unui contribuabil nerezident în măsura în care, pentru motive obiective, nu ar fi posibilă impozitarea beneficiarului precum, cu titlu de exemplu, în cazul în care acesta are reședința în afara teritoriului național.

68. În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte și, pe de altă parte, că rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în lipsa unor dispoziții de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre rămân competente să definească, prin convenție sau în mod unilateral, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în special în scopul eliminării dublei impuneri [51].

69. Cu toate acestea, în speță, trebuie observat, în primul rând, că nu rezultă nici din decizia de trimitere, nici din alt element din dosar că rentele plătite de domnul Grünewald tatălui său beneficiar nu pot face obiectul impozitării în Germania. Astfel, nu există nicio indicație că tatăl este rezident în afara teritoriului german sau că rentele nu pot fi impozitate în sarcina acestuia pentru orice alt motiv. Prin urmare, se pare că este vorba despre un argument ipotetic, care, evident sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu ar fi în niciun caz în măsură să justifice în concret în prezenta cauză discriminarea suferită de domnul Grünewald.

70. În al doilea rând și, în orice caz, după cum am afirmat deja la punctul 48 de mai sus, independent de Korrespondenzprinzip [52], tratamentul fiscal aplicat beneficiarului rentelor nu poate justifica discriminarea contribuabilului nerezident. Reglementarea în cauză, în mod specific articolul 50 din EStG, nu permite nicio deducere cu titlu de „cheltuieli excepționale” în general în cazul în care debitorul este supus limitat la plata impozitului. Prin urmare, deducerea rentelor de întreținere private este refuzată contribuabilului nerezident în orice caz și independent atât de locul de reședință al creditorului, cât și de faptul că aceste rente sunt impozitate în sarcina beneficiarului. Această reglementare nu vizează în niciun mod menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare și nu poate în niciun caz să fie considerată o măsură proporțională în acest scop.

48 — A se vedea, *ex multis*, Hotărârea DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), punctul 44 și jurisprudența citată.

49 — A se vedea Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), punctul 48.

50 — A se vedea punctul 12 de mai sus.

51 — A se vedea Hotărârea DMC (EU:C:2014:20), punctele 46 și 47 și jurisprudența citată.

52 — În decizia de trimitere, Bundesfinanzhof face trimitere la Hotărârea Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Or, considerăm că această trimitere este lipsită de relevanță în măsura în care cauza menționată privea nedeductibilitatea într-un stat membru a unei indemnizații de întreținere plătite în alt stat membru și, prin urmare, privea relația dintre două reglementări fiscale diferite (a se vedea în special punctul 35), în timp ce chestiunea deductibilității rentelor private și a impozitării *corespunzătoare* în sarcina beneficiarului privește exclusiv sistemul fiscal german.

b) Cu privire la coerența regimului fiscal național

71. Bazându-se în mod expres pe aceleași argumente la care a făcut trimitere Bundesfinanzhof pentru a-și exprima îndoielile în ceea ce privește motivul referitor la repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, guvernul german susține ca motiv de justificare a tratamentului fiscal în cauză și necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal național. Potrivit acestui guvern, având în vedere Korrespondenzprinzip și, în consecință, transferul capacității de plată între debitorul și creditorul rentelor [53], unitatea formată din generațiile care participă la moștenire (Generationennachfolgeverbund), în cadrul căreia are loc operațiunea de succesiune anticipată (în speță, părinții și cei doi fii), ar trebui să fie considerată o entitate fiscală unică și, prin urmare, să fie impozitată în mod uniform [54]. Potrivit guvernului german, dacă deducerea rentelor de întreținere private ar fi permisă în Germania fără ca aceste rente să fie, în același timp, impozitate în sarcina beneficiarului lor, entitatea fiscală unică ar beneficia de un avantaj dublu, iar acest lucru ar pune în pericol coerența sistemului fiscal german.

72. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea recunoaște necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal național ca un motiv imperativ de interes general [55]. Cu toate acestea, admisibilitatea unui asemenea motiv de justificare este subordonată existenței unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al acestei legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză [56]. În plus, o astfel de legătură directă lipsește atunci când, printre altele, este vorba despre impuneri distincte sau despre tratamentul fiscal al unor contribuabili diferiți [57].

73. Or, în speță, apare evident că tratamentul fiscal în cauză privește contribuabili diferiți, și anume, pe de o parte, debitorul rentelor de întreținere private, care, dacă este rezident, poate să deducă aceste rente, și, pe de altă parte, beneficiarul în sarcina căruia, în conformitate cu Korrespondenzprinzip, rentele sunt impozitate.

74. Guvernul german consideră însă că legătura directă dintre avantajul fiscal și prelevare, impusă de jurisprudență, poate exista chiar dacă este vorba despre contribuabili diferiți, deoarece, potrivit Korrespondenzprinzip, „Generationennachfolgeverbund” ar trebui tratat ca o entitate fiscală unică.

75. Acest argument nu este convingător.

76. Astfel, în primul rând, considerăm că acesta se află în contradicție evidentă cu argumentul prezentat tot de guvernul german - și discutat la punctul 56 și următoarele de mai sus - potrivit căruia nu ar exista o legătură directă între cheltuielile a căror deducere este solicitată (și anume rentele de întreținere private impozitate în sarcina beneficiarului) și veniturile impozabile. Astfel, dacă se susține că nu există o legătură directă între cheltuielile deductibile și veniturile impozabile, ne întrebăm cum se poate susține că o astfel de legătură există între avantajul fiscal și prelevare.

53 — A se vedea punctele 10 și 12 de mai sus.

54 — Guvernul german afirmă de asemenea că, în cazuri similare precum cel al grupurilor de societăți, Curtea a recunoscut statutul de entitate fiscală unică unor persoane impozabile diferite. Acest guvern face trimitere în special la Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — A se vedea, *ex multis*, Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), punctul 42, și Hotărârea Papillon (EU:C:2008:659), punctul 43.

56 — A se vedea, *ex multis*, Hotărârea Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249), punctul 92 și jurisprudența citată.

57 — A se vedea Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552), punctul 47 și jurisprudența citată. În această privință, trimitem de asemenea la punctul 35 și următoarele din Concluziile noastre prezentate în cauza Comisia/Portugalia (C-493/09, EU:C:2011:344).

77. În al doilea rând, acesta contrazice practica autorităților fiscale germane, care, în temeiul reglementării fiscale în cauză, nu tratează întotdeauna Generationennachfolgeverbund ca o entitate fiscală unică, ci numai în cazul în care contribuabilul debitor locuiește în Germania. Astfel, numai în acest caz există o corespondență între impozitarea rentelor și deducerea lor. În schimb, în temeiul articolului 50 din EStG, deducerea rentelor de întreținere private este refuzată în orice caz contribuabilului nerezident, atât în cazul în care rentele sunt impozitate în Germania, cât și în cazul în care nu sunt impozitate în Germania.

78. În plus, în cursul ședinței, guvernul german însuși a admis că, în cazul în care beneficiarul rentelor locuiește în străinătate – caz care, după cum s-a văzut, pare să fie mai degrabă ipotetic în prezenta cauză – deducerea rentelor de întreținere private este permisă debitorului contribuabil rezident, chiar dacă rentele menționate nu sunt impozitate în Germania, cu condiția ca acesta să prezinte un certificat eliberat în statul membru în care locuiește beneficiarul rentelor, din care să rezulte că acestea sunt supuse impozitării în acest stat membru.

79. Prin urmare, rezultă din aceste considerații că Korrespondenzprinzip nu stă la baza niciunei coerențe, care, după cum susține guvernul german, ar trebui să fie menținută în regimul fiscal național și care ar putea justifica tratamentul discriminatoriu în raport cu contribuabilul nerezident.

80. Rezultă că, în opinia noastră, niciunul dintre motivele imperative de interes general invocate nu poate justifica restricția constatată privind libera circulație a capitalurilor.

V – **Concluzie**

81. Având în vedere argumentele prezentate mai sus, propunem, așadar, Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof după cum urmează:

„Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în cauză în procedura principală care permite contribuabilului rezident, dar nu și contribuabilului nerezident să deducă rentele de întreținere private plătite în contextul unui transfer, cu titlu de succesiune anticipată, al unui element patrimonial producător de venituri situat pe teritoriul național, în măsura în care angajamentul de a plăti aceste rente rezultă din transmiterea elementului patrimonial respectiv, chiar dacă reglementarea menționată prevede că acestei deduceri îi corespunde o obligație fiscală echivalentă în sarcina beneficiarului rentelor care este supus integral la plata impozitului în acest stat.”