CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 12 iulie 2012 [1]

Cauza C-168/11

Manfred Beker,
Christa Beker
împotriva
Finanzamt Heilbronn

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Libera circulație a capitalurilor — Evitarea dublei impuneri prin intermediul sistemului de deducere — Deducere limitată la impozitul național datorat pe venitul obținut în străinătate — Modalități de calcul”

1. Este bine cunoscut că impozitele directe reprezintă unul dintre domeniile cele mai complexe și delicate în care intervine jurisprudența Curții de Justiție. În lipsa unei armonizări semnificative la nivelul Uniunii, hotărârile Curții se bazează în principal pe tratate și pe precedentul jurisprudențial, pornind de la principiul de fond potrivit căruia competența în domeniu rămâne a statelor membre, deși acestea sunt obligate să o exercite în conformitate cu dreptul Uniunii. În plus, problemele de abordat au adesea un caracter foarte tehnic, ceea ce adaugă la dificultățile de interpretare juridică pe cele legate de înțelegerea funcționării mecanismelor de calcul și de aplicare a impozitelor care fac, pe rând, obiectul examinării.

2. Prezenta cauză, care se referă la metoda de calcul al limitei maxime a creditului fiscal pe care îl acordă un stat membru în scopul limitării dublei impuneri juridice contribuabililor care au realizat venituri în străinătate, reunește toate dificultățile menționate mai sus.

I – Cadrul normativ

3. Singura dispoziție de drept al Uniunii relevantă în cazul în speță este articolul 63 TFUE, fostul articol 56 CE, privind libera circulație a capitalurilor. După cum se știe, acesta prevede, la primul său alineat, că „sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe”.

1 — Limba originală: italiana.

4. Situația care face obiectul procedurii principale privește un caz de evitare a dublei impuneri juridice [2] în care doi contribuabili domiciliați în Germania și care, în acest stat, sunt supuși integral la plata obligațiilor fiscale au realizat venituri din distribuirea de dividende în alte state, atât ale Uniunii Europene, cât și state terțe.

5. Pentru a reglementa astfel de situații, Germania a încheiat o serie de acorduri de evitare a dublei impuneri. În special, în cazul nostru, instanța de trimitere menționează în decizia sa, ca relevante, acordurile cu Țările de Jos, Elveția, Franța, Luxemburg, Japonia și Statele Unite. În vederea reducerii dublei impuneri juridice, toate aceste acorduri prevăd folosirea, pentru veniturile obținute și impozitate în străinătate prin reținere la sursă, a așa-numitului „sistem de deducere”. Acest mecanism este frecvent utilizat în circumstanțe similare și a fost consacrat, în fapt, ca unul dintre cele două sisteme posibile [3] pentru evitarea dublei impuneri în Convenția fiscală model a OCDE privind impozitele pe venit și capital (denumită în continuare „Convenția model OCDE”) [4].

6. Vom descrie în continuare detaliile funcționării acestui mecanism, astfel cum a fost pus în practică de legiuitorul german. În general, oricum, sistemul de deducere funcționează în modul următor. Baza de impozitare este calculată în statul de reședință, luând în considerare toate veniturile contribuabilului, inclusiv pe cele realizate în străinătate. Apoi se calculează impozitul datorat, în conformitate cu legislația națională, în raport cu baza de impozitare menționată anterior. Acest *impozit teoretic* este apoi redus, deducând impozitul plătit în străinătate (deducere). Concret, se recunoaște contribuabilului un credit fiscal, conceput pentru a compensa faptul că, în străinătate, au fost deja plătite impozitele pe veniturile realizate acolo. Valoarea creditului fiscal, în sensul articolului 23 B din Convenția model OCDE, este egală, în principiu, cu impozitul plătit în străinătate, dar nu poate depăși impozitul care ar trebui plătit pentru veniturile din străinătate, în conformitate cu legislația fiscală a statului de reședință. În special, articolul 23 B din Convenția model OCDE prevede următoarele aspecte relevante pentru prezenta cauză:

„1. În cazul în care un rezident al unui stat contractant realizează venituri [...] care, potrivit prevederilor prezentei Convenții, pot fi impozitate în celălalt stat contractant, primul stat menționat va permite:

a) deducerea din impozitul pe venit al acestui rezident a sumei egale cu impozitul pe venit plătit în celălalt stat;

[...]

[...] Totuși, asemenea deducere, în niciun caz, nu va depăși acea parte a impozitului pe venit [...], calculată până la acordarea deducerii, care se atribuie, după caz, venitului [...] care poate fi impozitat în celălalt stat.

[...]”.

2 — După cum se știe, există o *dublă impozitare juridică* în cazul în care aceeași persoană este impozitată de două ori pentru aceeași sursă de venit, care își păstrează statutul juridic: în acest caz, de exemplu, dividendele primite de reclamanții din cauza principală sunt impozitate – ca dividende și ca aparținând aceleiași persoane – mai întâi în statul în care sunt distribuite, apoi în statul de domiciliu al reclamanților. Există, în schimb, *o dublă impozitare economică* atunci când aceeași sursă de venit este impozitată de două ori în sarcina a două entități diferite: de exemplu, în cazul unui venit impozitat, mai întâi, cu impozitul pe profit și apoi, după distribuirea sa sub formă de dividende, cu un impozit pe dividende sau pe venitul persoanelor fizice.

3 — Celălalt sistem posibil prevăzut de Convenția model OCDE este constituit de mecanismul scutirii. În baza acestui mecanism, veniturile impozitate în străinătate nu sunt impozitate în țara de reședință a contribuabilului. Există, de altfel, numeroase variante posibile ale celor două sisteme fundamentale menționate anterior.

4 — Desigur, această Convenție model nu este obligatorie, dar constituie referința cea mai des utilizată pentru redactarea convențiilor bilaterale în acest domeniu. Cea mai recentă versiune a Convenției model OCDE datează din 2010 și este disponibilă pe site-ul internet al organizației, www.oecd.org

7. Modelul OCDE nu prevede modalitățile precise de calculare a limitei maxime de deducere. Germania a realizat concret mecanismul în cauză prin articolul 34 c alineatul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare, de asemenea, „EStG"). În versiunea aplicabilă faptelor din speță, respectiv în 2007, dispoziția în cauză prevedea, în special, următoarele:

„În cazul unei persoane supuse integral la plata impozitului, ale cărei venituri din străinătate sunt supuse în statul de proveniență a acestora unui impozit corespunzător impozitului german pe venit, impozitul plătit în străinătate [...] este dedus din impozitul german pe venit aplicabil veniturilor realizate în acest stat. Impozitul german aferent veniturilor din străinătate se calculează prin fracționarea impozitului german pe venitul impozabil, inclusiv veniturile din străinătate [...], proporțional cu raportul dintre veniturile din străinătate și suma veniturilor [...]".

8. Vom descrie în detaliu funcționarea concretă a sistemului ulterior, în cadrul discutării întrebării preliminare.

II – Situația de fapt, acțiunea principală și întrebarea preliminară

9. Reclamanții din cauza principală, soții Beker, au reședința în Germania, țară în care sunt supuși integral la plata impozitului. Ei au realizat cea mai mare parte a veniturilor proprii în Germania, dar au perceput, de asemenea, unele dividende în diferite țări străine, atât din Uniunea Europeană, cât și terțe.

10. Toate dividendele percepute în străinătate au fost impozitate în statele respective de proveniență prin reținere la sursă. Din informațiile furnizate de instanța de trimitere rezultă că există acorduri de evitare a dublei impuneri între Germania și toate statele de proveniență a dividendelor percepute de soții Beker. Aceste acorduri prevăd că, în cazuri precum cel de față, impozitele pe dividende aplicate în străinătate sunt luate în considerare în Germania în sensul reducerii dublei impuneri prin utilizarea metodei deducerii: astfel cum am văzut anterior, acest lucru înseamnă recunoașterea unui credit fiscal corespunzător impozitelor plătite în străinătate, dar fără a depăși valoarea impozitului pe veniturile din străinătate care ar fi datorat dacă acestea ar fi fost impozitate în Germania, țara de reședință a contribuabililor.

11. Potrivit metodei germane de calculare a limitei maxime de deducere, descrisă la articolul menționat anterior 34 c din EStG, trebuie să fie utilizată, în acest sens, următoarea formulă:

deducerea maximă = impozitul teoretic total din Germania × (venituri din străinătate/suma veniturilor)

12. Impozitul teoretic german total menționat în formulă vizează venitul impozabil total, care cuprinde atât veniturile obținute în Germania, cât și pe cele obținute în străinătate. Așadar, este vorba despre impozitul pe care contribuabilul ar fi trebuit să îl plătească dacă toate veniturile ar fi fost realizate în Germania. Pentru a determina venitul impozabil total se ia suma veniturilor, oriunde ar fi fost obținute, și se efectuează toate deducerile permise de legea germană.

13. A doua parte a formulei are scopul de a determina care este „partea" din venitul total atribuită veniturilor din străinătate: în consecință, multiplicarea ar trebui să permită identificarea acelei părți din impozitul teoretic total german care este legată de veniturile din străinătate în cauză. Această parte constituie limita superioară de deducere care poate fi recunoscută pentru impozitele plătite deja în străinătate.

14. Astfel cum se poate observa totuși, la numitorul fracției nu este folosit venitul impozabil (care este folosit, în schimb, pentru a calcula primul element al formulei, și anume impozitul german teoretic total), ci suma veniturilor, la care ne-am referit la punctul 12. Suma veniturilor reprezintă, desigur, o sumă mai mare decât venitul impozabil, deoarece acesta din urmă se obține, astfel cum am văzut,

pornind de la suma veniturilor și deducând din aceasta o serie de intrări. În cazul soților Beker, în special, deducerile care au fost luate în considerare pentru a obține venitul impozabil din suma veniturilor au privit unele prime de asigurare, unele donații în scopuri protejate de lege și impozitul ecleziastic.

15. Folosirea, la numitorul fracției conținute în formulă, a sumei veniturilor în locul venitului impozabil are drept consecință evidentă o reducere a valorii limitei maxime a deducerii care poate fi acordată contribuabilului.

16. În acest caz, soții Beker au plătit în străinătate, prin reținere la sursă, impozite de peste 2 850 de euro. Prin aplicarea formulei menționate anterior, autoritățile fiscale germane au recunoscut totuși o limită maximă de 1 282 de euro pentru deducere. Dacă la numitorul fracției s-ar folosi venitul impozabil, în locul sumei veniturilor, creditul fiscal ar putea ajunge, astfel cum se poate constata, la aproximativ 1 650 de euro.

17. Litigiul care a apărut în urma atacării deciziei autorităților fiscale a ajuns la instanța de trimitere care, având îndoieli cu privire la compatibilitatea legislației naționale cu dreptul Uniunii, a suspendat procedura și a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia, conform convențiilor interstatale de evitare a dublei impuneri, în cazul unei persoane supuse integral la plata impozitului și ale cărei venituri din străinătate sunt supuse unui impozit corespunzător impozitului național pe venit în statul de origine, impozitul plătit în străinătate este dedus din impozitul național asupra veniturilor din acest stat, astfel încât impozitul național pe venit stabilit pe baza venitului impozabil, care include veniturile din străinătate, se repartizează în funcție de raportul dintre aceste venituri din străinătate și veniturile totale, fără a se lua în considerare cheltuielile speciale și obligațiile excepționale drept costuri determinate de modul de viață și nici împrejurările personale și familiale?”

III – Analiză

A – *Observații preliminare*

1. Cu privire la relevanța cererilor reclamanților în fața instanței naționale

18. Reclamanții în cauza principală au afirmat, în observațiile lor scrise, că cererea lor introductivă din acțiunea principală viza, în esență, o deducere aproape integrală din impozitul german a impozitului plătit în străinătate prin reținere la sursă. Instanța de trimitere, concentrând întrebarea pe aspectul neluării în considerare a unor deduceri în vederea calculului, ar adopta, așadar, o perspectivă mai restrânsă decât cea a reclamanților.

19. Acest fapt, chiar dacă ar corespunde adevărului, este lipsit de relevanță în cazul în speță. Astfel cum se știe, în fapt, în cadrul procedurii preliminare, între instanța națională și Curtea de Justiție se instituie o adevărată colaborare în care, în principiu, exclusiv cea dintâi are sarcina de a stabili faptele, legea aplicabilă și întrebările la care este necesar să se răspundă pentru soluționarea litigiului [5]. În acest context, numai în cazuri excepționale, Curtea pune în discuție analiza instanțelor naționale. În special, Curtea nu poate răspunde la întrebări ipotetice sau, oricum, fără nicio legătură cu problema care trebuie să fie soluționată [6].

20. În prezenta cauză nu există elemente din care să reiasă că instanța națională a formulat o întrebare ipotetică sau nerelevantă pentru soluționarea litigiului: dimpotrivă, pertinența răspunsului Curții pentru definirea procedurii naționale este evidentă. Trebuie adăugat, de asemenea, că, în partea finală a deciziei de trimitere, instanța națională menționează explicit că cererea cu care a fost sesizată de reclamanți se limitează la corectarea numitorului fracției folosite în formulă prin includerea în acesta a deducerilor pe care le-am amintit mai sus.

21. În astfel de circumstanțe, în opinia noastră, întrebarea preliminară nu numai că este admisibilă, dar nu necesită niciun fel de precizare și/sau de reformulare [7].

2. Cu privire la dispozițiile care pot fi invocate

22. Instanța de trimitere a formulat întrebarea făcând referire doar la articolul 56 CE, în prezent 63 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor. În timpul procedurii au fost prezentate unele îndoieli cu privire la corectitudinea invocării acestei dispoziții, iar unele persoane care au prezentat observații s-au întrebat dacă nu ar fi trebuit să fie amintite alte libertăți fundamentale, în special, eventual, libertatea de stabilire.

23. Toți cei care au pus la îndoială relevanța articolului 63 TFUE au ajuns de altfel la concluzia că această referință legislativă este corectă și nu putem să nu fim de acord. Astfel, nu se contestă că acțiunile din care soții Beker au obținut dividendele privesc numai așa-numitul capital flotant, respectiv acțiunile care nu fac parte din pachetul de control al societății care le-a emis. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, dispozițiile privind libertatea de stabilire pot fi invocate, în cazul posesiei acțiunilor, numai în cazul în care această posesie permite exercitarea unui influențe certe asupra deciziilor societății. Dacă situația este diferită – și în prezenta cauză situația este într-adevăr diferită – trebuie utilizate, în schimb, reglementările privind libera circulație a capitalurilor [8].

24. De asemenea, trebuie menționat, în privința articolului 63 TFUE, că acesta nu se aplică numai circulației capitalurilor între statele membre, ci și celei dintre statele membre și statele terțe. Așadar, este lipsit de relevanță în aprecierea existenței unei restricții interzise în sensul articolului 63 TFUE faptul că o parte din acțiunile deținute de soții Beker sunt situate în state din afara Uniunii [9].

5 — A se vedea, de exemplu, recent Hotărârea din 18 decembrie 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Rep., p. I-11995, punctul 14), și Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Rep., p. I-9225, punctul 19).

6 — Jurisprudența în acest sens este foarte abundentă și constantă. A se vedea, de exemplu, recent, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții (C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 28), și Hotărârea din 28 februarie 2012, Inter-Environnement Wallonie și Terre wallonne (C-41/11, punctul 35).

7 — Potrivit unei jurisprudențe constante, reformularea întrebărilor preliminare privește cazurile în care un răspuns la întrebări, astfel cum au fost formulate de instanța de trimitere, nu ar permite acesteia din urmă să soluționeze litigiul pendinte în fața sa: a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 26 iunie 2008, Wiedemann și Funk (C-329/06 și C-343/06, Rep., p. I-4635, punctul 45), și Hotărârea din 15 septembrie 2011, DP grup (C-138/10, Rep., p. I-8369, punctul 29).

8 — Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctele 66-68), și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctele 37 și 38). A se vedea de asemenea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctele 21 și 22), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 31).

9 — Circumstanța ar putea fi relevantă, cel mult, la aprecierea justificărilor posibile ale restricției, întrucât schimbul de informații fiscale cu statele terțe nu este întotdeauna la fel de ușor ca cel dintre statele membre [a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctele 60-63), și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 70)]. În prezenta cauză totuși, acest aspect nici nu a fost invocat.

B – *Cu privire la întrebarea preliminară*

1. Considerații preliminare

25. Este util să amintim, în acest sens, o serie de principii-cheie pe care jurisprudența Curții le-a afirmat în domeniul impozitelor directe.

26. În primul rând, trebuie subliniat că acest domeniu, în sine, nu se numără printre competențele Uniunii. Competențele statelor în acest domeniu trebuie să se *exercite* totuși în conformitate cu dreptul Uniunii [10]. Statele membre sunt prin urmare libere să decidă cu privire la eventualele modalități de a repartiza între ele competența de impozitare, cu singura condiție de a nu impune măsuri contrare libertății de circulație garantate prin tratate [11].

27. În ceea ce privește mai precis reglementarea dublei impuneri, consecința oarecum paradoxală a celor menționate mai sus este că statele membre nu au, potrivit dreptului Uniunii, nicio obligație de a lua măsuri pentru a elimina sau pentru a limita acest fenomen. Totuși, în cazul în care hotărăsc să ia măsuri în acest sens, ele trebuie luate în conformitate cu dreptul Uniunii [12]. Modalitățile concrete de acțiune, cu excepția acestui aspect imperativ, sunt lăsate totuși la latitudinea statelor [13].

28. Potrivit unui alt aspect imperativ al jurisprudenței Curții, contribuabilii rezidenți și non-rezidenți se află, teoretic, în situații diferite, astfel încât tratamentul lor diferit din punct de vedere fiscal poate fi admis, *în principiu.* Totuși, în cazul în care situația persoanei rezidente și cea a persoanei nerezidente sunt întru totul egale din punct de vedere obiectiv, un tratament diferit ar avea o natură discriminatorie [14]. Legislația fiscală a unui stat membru totuși poate trata în mod diferit veniturile realizate în interiorul și în afara țării de același contribuabil numai în cazul în care există motive imperative de interes general care justifică acest lucru [15].

2. Efectele sistemului german

29. Cu scopul de a exprima o opinie cu privire la compatibilitatea cu libera circulație a capitalurilor a sistemului german de reducere a dublei impuneri, trebuie să înțelegem modul în care acesta funcționează de fapt.

30. Punctul de plecare, astfel cum am văzut mai sus, constă în a stabili, pentru veniturile obținute și impozitate în străinătate prin reținere la sursă, impozitul german teoretic care ar fi datorat pentru aceste venituri, dacă ele ar fi fost obținute în Germania. Acest impozit teoretic constituie limita maximă a deducerii care poate fi recunoscută pentru a compensa impozitele plătite în străinătate. Practic, legiuitorul german, după modelul OCDE, a urmărit să stabilească principiul că nu se poate acorda contribuabilului, drept compensație pentru impozitele plătite în străinătate, o „reducere” mai mare decât ceea ce autoritățile fiscale germane i-ar fi cerut să plătească pentru veniturile din străinătate, dacă acestea ar fi fost obținute în Germania.

10 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 21), Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn (C-346/04, Rec., p. I-6137, punctul 14), și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 28).

11 — Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg (C-527/06, Rep., p. I-7735, punctele 48 și 50 și jurisprudența menționată).

12 — Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 47).

13 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată la nota de subsol 8 (punctul 48), și Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo (C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 86).

14 — Hotărârea Renneberg, citată la nota de subsol 11 (punctul 60), și Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, Rep., p. I-2323, punctele 43 și 44).

15 — Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063, punctele 26 și 27), Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 29), și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată la nota de subsol 8 (punctul 46).

31. Pentru a stabili impozitul teoretic german pe veniturile din străinătate se folosește o formulă în care, astfel cum s-a menționat mai sus, impozitul teoretic german pe venitul impozabil total (intern și din străinătate) se înmulțește cu fracția având la numărător venitul din străinătate, iar la numitor, suma veniturilor.

32. Reluăm aici, pentru comoditate, formula respectivă:

deducerea maximă = impozitul teoretic total din Germania × (venituri din străinătate/suma veniturilor)

33. Având în vedere că impozitul teoretic total german se calculează pornind nu de la suma veniturilor, ci de la o bază de impozitare mai mică (venitul impozabil), rezultatul practic al formulei este că deducerile de tip personal, a căror aplicare transformă suma veniturilor în venitul impozabil (de care s-a ținut cont pentru a stabili impozitul teoretic total german), sunt „distribuite” pe întregul venit, atât pe partea germană, cât și pe cea din străinătate. În fracția prezentă în formulă, atât numărătorul, cât și numitorul sunt cifre numite, dacă se poate astfel, „brute”: având în vedere că la veniturile din străinătate nu s-au aplicat deduceri de tip personal, legiuitorul german a considerat corect să împartă aceste venituri la venitul total (din străinătate + german), înainte de deducerile personale (și a folosit, așadar, suma veniturilor, iar nu venitul impozabil). Dacă, în schimb, la numitor s-ar afla venitul impozabil, care este mai mic decât suma veniturilor, s-ar obține o valoare mai mare pentru partea „din străinătate” a impozitului teoretic german și, în consecință, o deducere mai mare pentru contribuabil.

34. Logica care pare să inspire formula ar fi aceea potrivit căreia contribuabilul rezident beneficiază integral de deducerile de tip personal, în cazul în care toate veniturile sale au fost obținute în Germania. În schimb, în cazul în care o parte a acestor venituri au fost obținute în străinătate, *deducerile personale se aplică, de fapt, doar la partea germană a venitului*, lăsând, eventual, statului în care s-a obținut venitul posibilitatea de a echilibra situația, recunoscând contribuabilului o posibilitate similară de deducere.

35. Un exemplu simplu ne poate ajuta să clarificăm mai bine situația. Presupunând un venit total de 100 de euro, din care 70 de euro în țară și 30 de euro în străinătate, o cotă de impozitare de 10 % atât în țară, cât și în străinătate (vom evita, din motive de simplificare, să introducem aici un element progresiv de impozitare, deși acesta este, în general, prezent în realitate) și o valoare a deducerilor personale posibile de 20 de euro, vom obține următoarele. În străinătate, contribuabilul plătește impozite în valoare de 3 euro (10 % din 30 de euro). În Germania, se calculează un impozit teoretic total de 8 euro (10 % din 80 de euro, care este venitul impozabil obținut prin scăderea deducerilor personale din suma veniturilor) și se recunoaște, prin aplicarea formulei de mai sus, un credit fiscal de 2,4 euro (8 × 30/100). În total, așadar, contribuabilul plătește impozite în valoare de 5,6 euro în statul de reședință (8 euro - 2,4 euro credit fiscal) și 3 euro în statul străin în care s-a realizat venitul, respectiv un total de 8,6 euro. Așadar, este ca și cum, pentru un venit intern de 70 de euro, i-ar fi fost recunoscută nu o deducere de 20 de euro, ci de 14 euro, adică proporțională cu partea venitului (70 %) obținută în interiorul țării. Este cazul să subliniem că, dacă întregul venit s-ar fi obținut în statul de reședință, impozitele plătite s-ar ridica la 8 euro. Dacă venitul din străinătate nu ar exista, iar singurul venit ar fi cel intern, în valoare de 70 de euro, cu deduceri personale în valoare de 20 de euro, impozitul de plătit în statul de reședință ar fi de 5 euro.

36. Dacă s-ar confirma îndoielile instanței de trimitere, iar formula pentru calcularea deducerii ar folosi venitul impozabil în locul sumei veniturilor la numitorul fracției, creditul fiscal maxim ar fi de 3 euro (8 × 30/80). În situația în care cotele de impozitare ar fi egale în țară și în străinătate, așadar, obligația fiscală totală a contribuabilului ar fi aceeași, indiferent de locul realizării veniturilor sale.

3. Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

37. Nu există îndoieli că sistemul de deducere limitată la impozitul pe care legislația națională l-ar aplica părții din străinătate a venitului este întru totul legal, în lumina dreptului Uniunii, astfel cum a fost confirmat de jurisprudență [16]. În consecință, este clar că dreptul Uniunii nu prevede că un stat membru trebuie să îl scutească pe contribuabil de toate dezavantajele care, din punct de vedere fiscal, pot rezulta din obținerea unor venituri în state diferite. Pentru a reveni la exemplul numeric pe care l-am făcut la punctul anterior, în cazul în care cota de impozitare aplicată în statul străin ar fi mai mare decât cea germană, nu s-ar putea cere, în niciun fel, dreptului german să compenseze această diferență. Creditul fiscal nu ar depăși, oricum, ceea ce se prevede de dreptul fiscal german cu privire la veniturile interne cu aceeași valoare precum cele din străinătate [17].

38. Altfel spus, mecanismul pe care legiuitorul german a decis să îl utilizeze nu prezintă dificultăți de principiu. Nu creează probleme nici alegerea unui sistem de deducere, nici limitarea acesteia din urmă la un impozit (fictiv) pe care legea germană l-ar aplica venitului din străinătate. Îndoielile instanței naționale sunt determinate, în schimb, de modalitățile concrete prin care acest principiu a fost pus în practică și, în special, de alegerea de a folosi, la numitorul fracției proporționalității, suma veniturilor în locul venitului impozabil.

39. În acest sens, jurisprudența Curții afirmă constant că, în principiu, statul de reședință al contribuabilului trebuie să țină cont de elementele care sunt legate de situația personală și familială a acestuia [18]. În consecință, statul de reședință trebuie *să acorde contribuabilului toate avantajele fiscale care sunt legate de luarea în considerare a situației sale personale și familiale*, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil, în fapt, din cauza insuficienței sau a absenței veniturilor obținute în acest stat: în acest caz, statul în care se obține cea mai mare parte a veniturilor trebuie să recunoască aceste avantaje [19].

40. În schimb, astfel cum am văzut, conform legii germane, contribuabilului care a obținut o parte a veniturilor sale în străinătate îi sunt recunoscute avantajele fiscale legate de situația sa personală și familială numai în raport cu partea națională a venitului. Potrivit jurisprudenței, așadar, într-o situație precum cea în discuție în prezenta cauză, în care un contribuabil realizează o parte substanțială a veniturilor sale în statul membru de reședință, dar acesta din urmă îi recunoaște, luând în considerare toate veniturile sale, doar o fracțiune a deducerilor de tip personal și familial, contribuabilul în cauză este într-o poziție de dezavantaj față de un contribuabil care are reședința în același stat și care a obținut în acesta totalitatea veniturilor sale și, în consecință, totalitatea deducerilor. O situație similară constituie, așadar, o încălcare a libertăților fundamentale garantate prin tratat: în special, în acest caz, libera circulație a capitalurilor.

41. Nu este întâmplător că, de mult timp, o parte a doctrinei germane a formulat îndoieli (întemeiate) cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii, în special în lumina jurisprudenței Curții, a articolului 34 c din EStG.

42. Este interesant de remarcat că o situație aproape identică a fost deja examinată de Curte în Hotărârea de Groot [20], în care s-a subliniat incompatibilitatea dintre dreptul Uniunii și un mecanism național de reducere a dublei impuneri bazat pe o formulă identică celei aplicate în dreptul german care face obiectul prezentei cauze.

16 — Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793, punctul 48).

17 — Trebuie să subliniem, de asemenea, faptul că, prin definiție, creditul fiscal prevăzut la articolul 34 c din EStG, nefiind o scutire, ci o deducere, nu poate fi niciodată mai mare decât impozitul efectiv plătit în străinătate. Cu alte cuvinte, contribuabilul care a obținut venituri în străinătate nu va putea plăti niciodată mai puțin decât ceea ce ar plăti dacă ar fi obținut toate veniturile sale în Germania.

18 — Hotărârea Schumacker, menționată la nota de subsol 10 (punctul 32), Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 90), și Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder (C-450/09, Rep., p. I-2497, punctul 37).

19 — Hotărârea Schumacker, citată la nota de subsol 10 (punctul 36), și Hotărârea Renneberg, citată la nota de subsol 11 (punctele 61, 62 și 68).

20 — Citată la nota de subsol 18.

43. Faptele aflate la baza Hotărârii de Groot prezentau unele diferențe față de situația soților Beker, dar raționamentul central este întru totul aplicabil. Și în acel caz, unui contribuabil care obținuse venituri atât în propriul stat de reședință (Țările de Jos), cât și în străinătate i se recunoscuse, în statul de reședință, un avantaj fiscal legat de situația sa personală numai proporțional cu partea din venit obținută în acest stat. Concret, mecanismul de reducere a dublei impuneri utiliza o formulă identică cu cea în discuție aici, în care numitorul fracției de proporționalitate era venitul total, înainte de deducerile de natură personală sau familială. Această situație a fost considerată de Curte ca fiind contrară libertăților fundamentale stabilite prin tratate [21].

44. Nu este relevant faptul că sistemul olandez discutat în Hotărârea de Groot prevedea, pentru reducerea dublei impuneri, un sistem de scutire, iar nu de deducere, cum se întâmplă, în schimb, pe baza dreptului german. În primul rând, în fapt, datele pe care Curtea și-a concentrat analiza în Hotărârea de Groot au fost formula de calcul utilizată și efectul său concret care era, exact ca în prezenta cauză, acela de a limita anumite avantaje fiscale, acordându-le numai proporțional cu partea venitului obținută în statul de reședință. În al doilea rând, în realitate, mecanismul prevăzut de dreptul olandez și examinat în Hotărârea de Groot era o variantă a sistemului scutirii, structurată astfel încât să se realizeze, în practică, un sistem de deducere, astfel cum guvernul Țărilor de Jos a evidențiat la momentul respectiv [22].

45. Guvernul german a susținut atât în observațiile scrise, cât și în ședință că sistemul prevăzut la articolul 34 c din EStG nu ar prezenta nicio problemă în lumina libertăților fundamentale prevăzute de tratat, întrucât ar acorda contribuabilului toate deducerile de natură personală și familială: aceasta deoarece impozitul teoretic total german din prima parte a formulei se calculează luând în considerare toate deducerile în cauză, iar nu doar o parte a acestora, proporțională cu partea venitului obținută în Germania. Acest argument totuși, în loc să consolideze, slăbește poziția guvernului german. Astfel cum se poate observa ușor, în fapt, utilizarea, în prima parte a formulei, a unui impozit teoretic total calculat cu luarea în considerare a tuturor deducerilor de natură personală și familială *reduce limita maximă a deducerii* și, așadar, *reduce creditul fiscal de care poate beneficia contribuabilul*. Dacă, dimpotrivă, impozitul teoretic total german ar fi calculat fictiv, în sensul formulei în cauză, fără a reduce baza de impozitare prin aplicarea deducerilor personale și familiale, limita maximă a deducerii ar fi mai ridicată, iar contribuabilul ar beneficia, în ultimă instanță, de toate deducerile în cauză, iar nu doar de o parte proporțională cu fracțiunea națională a veniturilor sale.

46. De asemenea, trebuie adăugat că în acest caz, spre deosebire de cauza de Groot, veniturile obținute de contribuabil în străinătate nu provin din activitatea profesională, ci din acțiuni. În consecință, statele în care se obțin astfel de venituri au o legătură chiar mai slabă cu contribuabilul decât cea existentă în cazurile în care, precum în cauza de Groot, veniturile din străinătate aveau o origine profesională. Este nerealist să ne imaginăm că fiecare dintre statele în care soții Beker au obținut o parte a veniturilor lor din străinătate le-ar putea recunoaște deducerile personale și familiale pentru partea de venit realizată în statul respectiv. Așadar, logica pe care Curtea a urmat-o în Hotărârea de Groot se impune în prezenta cauză, în opinia noastră, într-un mod chiar mai clar.

21 — Hotărârea de Groot, citată la nota de subsol 18 (punctele 89-95). În cauza de Groot, situația a fost evaluată pe baza liberei circulații a lucrătorilor.

22 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Léger prezentate la 20 iunie 2002 în cauza de Groot în care s-a pronunțat hotărârea citată la nota de subsol 18 (punctul 34). În mod normal, un sistem de reducere a dublei impuneri bazat pe mecanismul scutirii se caracterizează prin faptul că statul de reședință nu impozitează veniturile care au fost deja impozitate în statul în care au fost obținute. Legislația olandeză discutată în Hotărârea de Groot se baza, în realitate, pe un mecanism tipic de deducere. Singura diferență vizibilă față de legislația germană care face obiectul prezentei cauze este că, în sistemul olandez, valoarea creditului fiscal recunoscut era acordată, ca scutire, fără să se verifice că aceasta nu depășește impozitul efectiv plătit în străinătate, așa cum se face conform unui sistem de deducere. Prin definiție, în fapt, într-un sistem de deducere se deduce întotdeauna (o parte din) impozitul plătit deja în statul în care s-a obținut venitul.

47. În ceea ce privește, în sfârșit, natura deducerilor fiscale recunoscute contribuabilului, este, în general, sarcina instanței naționale, pe baza dreptului intern, să verifice dacă acestea au sau nu au un caracter personal și/sau familial. În cauza de față, formularea întrebării preliminare se referă la faptul că cel puțin o parte a deducerilor respinse au această natură.

4. Cu privire la posibilitatea de justificare

48. După ce s-a stabilit că sistemul german, analizat mai sus, constituie o restrângere a liberei circulații a capitalurilor, contrară tratatului, trebuie verificat, desigur, dacă acest sistem poate fi justificat.

49. Guvernul german care, în observațiile scrise, a tratat rapid o posibilă justificare numai în subsidiar a invocat în acest sens un singur motiv, acela al menținerii repartizării competențelor fiscale. În esență, Germania ar avea dreptul, ca o consecință a acestui principiu, să recunoască avantajele fiscale numai proporțional cu partea „germană” a venitului și nu ar putea fi obligată să compenseze faptul că astfel de avantaje nu sunt recunoscute în statele străine în care s-a obținut o parte a venitului.

50. În general, menținerea repartizării competențelor fiscale ale statelor poate constitui, potrivit jurisprudenței, un motiv imperativ de interes general capabil să justifice restricții privind libertățile fundamentale, cu condiția ca măsurile luate să fie adecvate scopului respectiv și să nu depășească ceea ce este necesar în acest scop [23].

51. Această linie de justificare totuși a fost respinsă în mod explicit de Curte, în împrejurări similare celor din prezenta cauză, în Hotărârea de Groot. În aceasta, în special, s-a afirmat că repartizarea competențelor fiscale nu poate fi invocată de statul de reședință al unui contribuabil pentru a se sustrage răspunderii, care revine, în principiu, acestui stat, de a recunoaște deducerile personale și familiale la care contribuabilul are dreptul [24]. Aceasta cu excepția cazului în care, în mod voluntar sau ca urmare a acordurilor speciale internaționale, statele străine în care s-a obținut o parte a venitului acordă, la rândul lor, astfel de deduceri [25].

52. În orice caz, indiferent de cele afirmate de Curte în Hotărârea de Groot, trebuie subliniat că situația de dezavantaj a unui contribuabil, precum soții Beker, nu este rezultatul exercitării în paralel a competențelor fiscală ale mai multor state. Astfel cum subliniază, în mod corect, Comisia, prin recunoașterea integrală a deducerilor personale și familiale în cazul soților Beker, autoritățile fiscale germane nu ar pierde, în niciun fel, o parte a propriilor competențe fiscale în favoarea altor state. Dacă ne referim la partea germană a venitului, acesta ar fi impozitat oricum, cu aceleași deduceri personale și familiale, nu în mai mică măsură decât dacă ar fi singurul venit al contribuabilului, iar acesta din urmă nu ar fi obținut venituri în străinătate.

53. De altfel, este constantă afirmația jurisprudențială potrivit căreia simpla pierdere a veniturilor fiscale nu poate justifica niciodată măsuri contrare unei libertăți fundamentale [26].

54. Punctul nodal al litigiului, în ultimă instanță, este interpretarea care trebuie să fie dată, în general, deducerilor personale și familiale. În viziunea adoptată de guvernul german, faptul că aceste deduceri nu sunt legate de o anumită parte a venitului, ci de persoana contribuabilului implică faptul că acestea trebuie să fie considerate „distribuite”, atribuite în mod egal întregului venit, intern și din străinătate, astfel încât recunoașterea lor, în cazul veniturilor obținute parțial în Germania, poate fi limitată la o fracțiune proporțională cu ponderea acestor venituri din veniturile totale ale contribuabilului. Invers,

23 — Hotărârea Haribo, citată la nota de subsol 13 (punctele 121 și 122 și jurisprudența citată în aceasta).

24 — Hotărârea de Groot, citată la nota de subsol 18 (punctul 98).

25 — *Ibidem* (punctele 99 și 100).

26 — *Ibidem* (punctul 103). A se vedea de asemenea Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 59), și Hotărârea Haribo, citată la nota de subsol 13 (punctul 126).

în interpretarea care rezultă din jurisprudența Curții, faptul că deducerile personale și familiale nu se referă la o anumită parte a venitului înseamnă că, departe de a putea fi distribuite pe toate veniturile – interne și din străinătate – în mod uniform, acestea trebuie, în principiu, *să fie atribuite în întregime părții venitului obținute în statul de reședință*.

55. Având în vedere, așadar, că menținerea repartizării competențelor fiscale nu poate fi invocată aici ca o justificare, nu este necesar să se verifice dacă legile germane îndeplinesc cerințele de adecvare și de proporționalitate a măsurilor.

56. În sfârșit, trebuie să se excludă, de asemenea, că legislația germană poate fi justificată în lumina necesității de a asigura coerența sistemului fiscal. Astfel, deși această necesitate ar putea, în principiu, să stabilească o restricție valabilă a libertăților fundamentale [27], presupune să fie demonstrat un efect precis de compensare între un avantaj fiscal și o anumită impunere în scopul de a păstra un element esențial al sistemului fiscal [28]. Aici nu ne aflăm într-o situație de acest tip: faptul că se recunoaște totalitatea deducerilor personale și familiale unui contribuabil nu este în contradicție cu niciun element esențial al dreptului fiscal german și nu pune în discuție principiul progresivității impozitului. De fapt, în mod semnificativ, această cauză de justificare nici nu a fost invocată de guvernul german în observații.

5. Posibilitatea de a opta pentru un sistem alternativ

57. Un ultim aspect care trebuie clarificat se referă la faptul că sistemul german permite contribuabilului să exercite un drept de opțiune pentru un sistem diferit de calculare a impozitului. În cazul în care contribuabilul își exercită opțiunea, nu se aplică mecanismul deducerii, iar impozitul plătit în străinătate se deduce din baza generală de impozitare.

58. Practic, exercitarea opțiunii introduce o situație „clasică” de dublă impunere, în care statul de reședință consideră impozabile toate veniturile încasate efectiv de contribuabil, atât în țară, cât și în străinătate. Impozitele plătite în străinătate nu sunt luate în considerare ca impozite, ci doar ca un factor care a redus partea din străinătate a venitului, iar partea rămasă este impozitată apoi, în mod normal, în statul de reședință.

59. Pentru a relua exemplul numeric pe care l-am folosit mai sus, la punctul 35, presupunând un venit total de 100 de euro, din care 70 de euro obținuți în țară și 30 de euro obținuți în străinătate, cu o cotă de impozitare de 10 %, atât în țară, cât și în străinătate, și o valoare a deducerilor personale posibile de 20 de euro, cu sistemul opțiunii, rezultatul ar fi următorul. În străinătate, contribuabilul plătește impozite în valoare de 3 euro (10 % din 30 de euro). În Germania, impozitul se calculează pe o bază de impozitare de 77 de euro, obținută prin scăderea din venitul total de 97 de euro (70 de euro venit „german” și 27 de euro venit „din străinătate”) a deducerilor personale de 20 de euro. Acest lucru produce un impozit german de 7,7 euro care, adăugat la cei 3 euro plătiți deja în străinătate, implică o obligație totală pentru contribuabil de 10,7 euro.

60. Astfel cum se vede, în general, exercitarea opțiunii, respectiv alegerea unui model în care dubla impunere nu este redusă, nu este convenabilă pentru contribuabil. Totuși, după cum am menționat anterior, dreptul Uniunii nu impune eliminarea sau reducerea dublei impuneri și intervine doar atunci când statele adoptă măsuri în acest sens. Dar nu sunt obligate să facă acest lucru și, așadar, nu se poate exclude că un sistem precum cel descris anterior, în cazul exercitării opțiunii de către contribuabil,

27 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 43 și jurisprudența citată).

28 — Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 15 (punctul 42 și jurisprudența citată).

poate fi considerat compatibil cu tratatele. Se pune, așadar, întrebarea dacă existența unei posibilități recunoscute contribuabilului de a opta pentru un sistem juridic desigur, în general, mai puțin avantajos, dar care totuși nu este incompatibil cu dreptul Uniunii, face ca sistemul fiscal în cauză să fie compatibil în ansamblul său.

61. Răspunsul este negativ. Jurisprudența Curții a clarificat că existența unei opțiuni care ar permite, eventual, ca o situație să devină compatibilă cu dreptul Uniunii nu rezolvă natura nelegală a unui sistem care include un mecanism de impunere incompatibil cu tratatele [29]. În opinia noastră, acest lucru este valabil mai ales atunci când, precum în cazul de față, mecanismul nelegal este cel care se aplică automat în absența unei opțiuni din partea contribuabilului [30].

62. Așadar, nu este necesar să se efectueze o examinare detaliată a mecanismului de impozitare care se declanșează în cazul în care contribuabilul exercită opțiunea indicată. Existența opțiunii, chiar dacă deschide calea unui sistem care nu prezintă probleme de compatibilitate cu dreptul Uniunii, nu face, oricum, ca mecanismul de reducere a dublei impuneri, care se aplică în cazul în care nu se exercită opțiunea, să devină legal.

IV – Concluzie

63. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof după cum urmează:

„Articolul 63 TFUE se opune reglementării unui stat membru potrivit căreia, în cadrul unui sistem de reducere a dublei impuneri, mecanismul de deducere se aplică prin fixarea unei limite maxime de deducere stabilite prin înmulțirea impozitului pe venit teoretic național, calculat pe baza venitului impozabil, care include venitul din străinătate, cu o fracție având la numărător venitul total din străinătate, iar la numitor, suma veniturilor contribuabilului, înainte de deducerile personale și familiale.”

29 — Hotărârea Gielen, citată la nota de subsol 14 (punctele 49-52).

30 — A se vedea și Concluziile prezentate la 18 martie 2009 (punctele 69-72) în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 1 octombrie 2009, HSBC Holdings și Vidacos Nominees (C-569/07, Rep., p. I-9047).