

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

YVES BOT

prezentate la 9 decembrie 2010¹

1. Prezenta cauză având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare privește, o dată în plus, aprecierea conformității cu dreptul comunitar a legislației fiscale a unui stat membru care rezervă beneficiul unui avantaj contribuabililor rezidenți.

2. Este vorba despre legislația germană în temeiul căreia numai contribuabilii rezidenți au dreptul de a deduce din veniturile impozabile renta datorată unui membru de familie ca urmare a transmiterii proprietății asupra unui imobil prin intermediul cesiunii sau al unei moșteniri anticipate. În temeiul acestei legislații, un contribuabil nerezident care percepe în Germania chirii pentru un astfel de imobil, atunci când acestea reprezintă doar o mică parte din totalitatea veniturilor sale, nu are dreptul să deducă o asemenea rentă din veniturile sale locative impozabile în Germania.

3. Astfel, autoritățile fiscale germane apreciază că renta respectivă trebuie să fie considerată o sarcină personală care trebuie să fie luată în considerare în calculul impozitului datorat de contribuabil în statul său membru

de reședință, iar nu ca niște cheltuieli legate în mod direct de chiriile percepute în Germania.

4. În cadrul prezentelor concluzii, vom începe prin a arăta că, în împrejurările acțiunii principale, conformitatea legislației în discuție cu dreptul comunitar trebuie să fie apreciată în raport cu libera circulație a capitalurilor. Vom arăta în continuare motivele pentru care, în opinia noastră, o rentă datorată unui membru de familie ca urmare a transmiterii proprietății asupra unui imobil, atunci când aceasta are drept fapt generator respectiva transmitere a proprietății, trebuie să fie considerată drept cheltuieli legate în mod direct de chiriile obținute pentru acest imobil, astfel încât contribuabilii nerezidenți, în ceea ce privește renta în cauză, se găsesc într-o situație comparabilă cu aceea a contribuabililor rezidenți.

5. Deducem din aceasta că legislația în discuție presupune astfel o discriminare indirectă care, în lipsa unei justificări, face ca legislația respectivă să fie contrară liberei circulații a capitalurilor.

1 — Limba originală: franceza.

I — Cadrul juridic

6. În temeiul articolului 56 alineatul (1) CE, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre.

7. Articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE prevede că articolul 56 CE nu aduce atingeră 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.

8. Potrivit articolului 58 alineatul (3) CE, astfel de dispoziții nu trebuie totuși să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor definită la articolul 56 CE.

II — Situația de fapt din acțiunea principală și dreptul național

9. Reclamantul, un resortisant german, are domiciliul în Belgia și exercită o activitate salariată în acest stat membru. În cursul anului 2002, acesta a perceput pentru această activitate un salariu brut de 67 679,03 euro.

10. În 1992 și în 2002, reclamantul a dobândit de la părinții săi sau a primit de la aceștia din urmă, cu titlu de moștenire anticipată, în deplină proprietate sau în coproprietate cu fratele său, diverse bunuri imobile, iar ca urmare a acestui fapt, fratele său și reclamantul trebuiau să plătească, și unul, și celălalt, o rentă lunară de 1 000 de euro, începând cu 1 decembrie 2002.

11. Aceste operațiuni sunt prezentate de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul de Finanțe din landul Saxonia Inferioară) (Germania) după cum urmează:

„Prin actul notarial din 27 aprilie 1992, reclamantul a dobândit de la părinții săi un bun imobil la Hameln, situat la adresa Wilhelmplatz 7, care era grevat de un drept real de uzufruct în favoarea acestora. Printr-un alt act, din 2 decembrie 2002, alte bunuri imobile au fost transmise de mamă reclamantului și fratelui acestuia, Hermann, cu titlu de moștenire anticipată. Terenul de la Hameln, situat la adresa Pyrmonter Str. 28, a fost transmis fratelui reclamantului. A fost stabilită obligația de a plăti o rentă lunară care se ridica la 1 000 de euro. Transferul proprietății și al sarcinilor a fost fixat la 1 noiembrie 2002. Fratele reclamantului era coproprietar al unor bunuri imobile situate la Pötzen, la Dorfe și la Höxter 1, 1 A. La 1 noiembrie 2002, reclamantul a cumpărat și partea fratelui său. Drepturile de uzufruct pe care mama le deținea până atunci asupra mai multor bunuri imobile au fost transformate într-o rentă, în temeiul căreia reclamantul, ca și fratele său, trebuia să plătească mamei, începând cu

1 decembrie 2002, o sumă lunară de 1000 de euro.”

12. În cursul anului 2002, reclamantul a primit, cu titlu de venituri locative pentru închirierea acestor imobile, sumele de 2785 și de 749,50 euro. În cadrul impozitării acestor venituri locative în Germania, renta de 1000 de euro plătită de reclamant nu a fost dedusă.

13. În conformitate cu dreptul german aplicabil, această rentă este deductibilă ca o cheltuială excepțională, în sensul articolului 10 alineatul 1 punctul 1a din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz)². Totuși, în temeiul articolului 50 alineatul 1 a patra teză din EStG, această deducere nu este aplicabilă contribuabililor supuși parțial la plata impozitului pe teritoriul Republicii Federale Germania, și anume contribuabililor nerezidenți.

14. Instanța de trimitere precizează:

„Reclamantul are domiciliu unic în Belgia. Prin urmare, nu poate fi supus la plata impozitului în [...] Germania decât cu privire la veniturile din surse germane. În temeiul articolului 49 alineatul 1 punctul 6 din EStG,

atât veniturile locative obținute din imobilele deținute în coproprietate, cât și cele obținute din bunul situat la adresa Wilhelmplatz 7, al cărui unic proprietar este reclamantul, fac parte din veniturile impozabile în [...] Germania. Însă, spre deosebire de contribuabilul impozabil cu privire la totalitatea veniturilor sale în [...] Germania, în temeiul articolului 50 alineatul 1 a patra teză din EStG [...], reclamantul nu are dreptul să deducă renta din venitul său ca o cheltuială excepțională efectuată în sensul articolului 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG [...]”

15. Guvernul german a furnizat următoarele precizări suplimentare.

16. Articolul 50 alineatul 1 prima și a patra teză din EStG prevede:

„Contribuabilii supuși parțial la plata impozitului pot deduce cheltuieli de exploatare (articolul 4 alineatele 4-8) sau cheltuieli profesionale (articolul 9) numai în măsura în care aceste cheltuieli au o legătură economică cu veniturile germane. [...] Celelalte dispoziții ale articolului 34 și articolele 9a, 10, 10a, 10c, articolul 16 alineatul 4, articolul 20 alineatul 4, articolele 24a, 32, articolul 32a alineatul 6, articolele 33, 33a, 33b și 33c nu sunt aplicabile.”

17. Cheltuielile de exploatare sunt definite la articolul 4 alineatul 4 din EStG ca fiind „cheltuielile generate în urma exploatării”. Cheltuielile profesionale sunt, potrivit articolului 9

2 — BGBl. 2002 I, p. 4245, denumită în continuare „EStG”.

alineatul 1 prima teză din EStG, „cheltuielile efectuate pentru dobândirea, protecția și conservarea veniturilor”.

cu titlu gratuit (donație). Renta sau obligația periodică trebuie să fie stabilită în funcție de necesitățile alimentare ale cedentului.

18. Cheltuielile excepționale sunt definite la articolul 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG după cum urmează:

„constituie cheltuieli excepționale următoarele costuri, atunci când acestea nu reprezintă nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale:

[...]

1a. rentele care rezultă din obligații specifice și prestațiile periodice, care nu au o legătură economică cu veniturile care nu intră în baza de impozitare.”

19. Rentele alimentare (rente sau prestații periodice) reprezintă prestații repetitive legate de cesiunea unuia sau mai multor bunuri cu titlu de moștenire anticipată (cesiune patrimonială). Prestațiile nu reprezintă nici contravaloarea unei cesiuni, nici cheltuieli de achiziționare, ci, dacă este cazul, reprezintă cheltuieli excepționale în sensul articolului 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG.

20. În cadrul acestei operațiuni, cesionarul trebuie, în conformitate cu voința părților, să fie gratificat, cel puțin parțial, cu o dispoziție

21. În cadrul cesiunilor între rude, prestațiile repetitive sunt prezumate, până la proba contrară, a fi fost stabilite independent de valoarea bunului, numai în funcție de necesitățile alimentare ale beneficiarului și de capacitatea economică generală a debitorului. Rudele reprezintă situația tipică a „solidarității alimentare” necesare în acest sens.

22. Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) a caracterizat cesiunea în schimbul unor rente alimentare după cum urmează:

„În dreptul civil, contractul de cesiune reprezintă o convenție prin care părinții, luând în considerare o succesiune viitoare, își cedează patrimoniul, în special activitatea economică sau bunul imobil propriu, unuia sau mai multor moștenitori, păstrându-și [...] mijloace suficiente de subzistență. Particularitatea contractului de cesiune constă în faptul că permite generației următoare să beneficieze, înainte de deschiderea unei succesiuni, de o unitate economică ce îi permite, cel puțin parțial, acoperirea nevoilor materiale și care asigură totodată, cel puțin parțial, subzistența cedentului din folosința patrimoniului cedat. În măsura în care contractul de cesiune este în egală măsură o donație, acesta se distinge de o convenție în cadrul căreia sunt asumate sinalagmatic angajamente de a plăti o pensie

(BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, litera C. II. 1.a).”

obținute pentru bunurile imobile situate în Germania.

23. Pe de altă parte, din jurisprudența Bundesfinanzhof rezultă că rentele alimentare legate în mod obiectiv de o cesiune sunt încadrate în cheltuielile excepționale (articolul 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG) și în remunerațiile repetitive (articolul 22 alineatul 1 din EStG) atunci când cedentul, în realitate, își rezervă sub forma unor rente alimentare veniturile obținute din exploatarea bunului său, care trebuie de acum înainte să fie generate de cesionarul bunului. Aceste prestații se disting de simplele pensii alimentare prevăzute la articolul 12 alineatul 1 din EStG prin aceea că sunt considerate drept venituri rezervate ale patrimoniului. Întrucât rentele alimentare nu reprezintă o contraprestație a cesionarului, acestea nu trebuie să fie stabilite în funcție de valoarea patrimoniului transmis (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, litera C. II. 1.c).

25. Prin urmare, Niedersächsisches Finanzgericht a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este contrar articolelor 56 [CE] și 12 CE faptul că un membru de familie supus parțial la plata impozitului pe teritoriul Republicii Federale Germania nu poate să deducă din veniturile care rezultă din închiriere rentele plătite, în calitate de cheltuieli excepționale, deși un contribuabil supus integral la plata impozitului pe venit ar putea să opereze această deducere?”

IV — Analiza noastră

III — Trimiterea preliminară

24. Instanța de trimitere ridică problema conformității cu dreptul comunitar a diferenței de tratament prevăzute de dreptul său național între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți. Aceasta arată că obligația de a plăti o rentă constituie o sarcină care grevează veniturile reclamantului, ca și veniturile fratelui său, care este un contribuabil rezident, în condițiile în care și unul și celălalt sunt obligați în aceeași măsură să declare din punct de vedere fiscal veniturile

A — Cu privire la admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare

26. Guvernul german susține că prezenta trimitere preliminară este inadmisibilă. Potrivit acestui guvern, pe de o parte, instanța de trimitere nu a definit suficient cadrul factual în ceea ce privește modalitățile cesiunilor imobiliare către reclamant, eliminarea

drepturilor de uzufruct existente și plata rentei lunare. Pe de altă parte, instanța de trimitere nu ar fi oferit informații suficiente cu privire la conținutul și la interpretarea legislației naționale referitoare la cheltuielile excepționale și cu privire la ceea ce le diferențiază de cheltuielile de exploatare și de cheltuielile profesionale.

27. Nu împărtășim obiecțiile guvernului german.

28. Desigur, astfel cum a amintit acest guvern, potrivit unei jurisprudențe constante, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului comunitar care să îi fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se înscriu întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări. De asemenea, este cert faptul că informațiile furnizate în deciziile de trimitere trebuie nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile, ci și să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene. În consecință, revine Curții obligația de a veghea ca această posibilitate să fie asigurată, ținând cont de faptul că, în temeiul acestei

dispoziții, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate³.

29. Este adevărat de asemenea că decizia de trimitere preliminară nu furnizează informații foarte detaliate cu privire la condițiile în care au fost realizate cesiunile imobiliare și în care drepturile de uzufruct au fost transformate în rentă lunară. Totodată, prezentarea dreptului național este mai puțin detaliată decât cea furnizată de guvernul german în observațiile scrise.

30. Cu toate acestea, considerăm că informațiile conținute în decizia de trimitere cu privire la cadrul factual și normativ al acțiunii principale sunt suficiente pentru a permite părților care au dreptul să intervină în prezenta procedură să prezinte Curții observațiile lor și pentru a permite în același timp acestuia din urmă să ofere instanței de trimitere un răspuns util pentru soluționarea acestui litigiu.

31. Astfel, aceste informații permit să se înțeleagă că legislația națională în discuție rezervă contribuabililor rezidenți avantajul care constă în posibilitatea de a deduce din veniturile impozabile o rentă datorată unui membru de familie ca urmare a transmiterii unui imobil prin intermediul cesiunii sau printr-o moștenire anticipată. De asemenea, din descrierea faptelor se deduce că valoarea rentei în litigiu nu corespunde valorii economice a imobilului cedat sau donat. În sfârșit, rezultă din aceasta că instanța de trimitere

3 — Hotărârea din 21 septembrie 1999, Albany (C-67/96, Rec., p. I-5751, punctele 39 și 40), precum și Hotărârea din 16 decembrie 2004, My (C-293/03, Rec., p. I-12013, punctul 17 și jurisprudența citată).

este sesizată cu un litigiu a cărui soluție depinde de aspectul dacă o astfel de diferență de tratament între un contribuabil rezident și un contribuabil nerezident este conformă cu dreptul comunitar.

locative obținute din aceste imobile, deși o astfel de posibilitate există în favoarea unui contribuabil supus integral la plata impozitului pe venit.

32. În plus, trebuie să se sublinieze totodată că, în afară de reclamant și de guvernul german, guvernul francez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise, al căror conținut atestă că acești intervenienți au fost în măsură să înțeleagă contextul de fapt și de drept al acțiunii principale.

33. Prin urmare, considerăm că prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie declarată admisibilă, în pofida impreciziilor sale.

35. Cu titlu introductiv, vom arăta că aprecierea conformității acestei legislații cu dreptul comunitar trebuie realizată numai în raport cu dispozițiile Tratatului CE referitoare la libera circulație a capitalurilor. În continuare, vom preciza motivele pentru care o astfel de legislație constituie, în opinia noastră, o restricție contrară acestei libertăți de circulație.

B — *Cu privire la fond*

1. Libertatea de circulație aplicabilă

34. Instanța de trimitere ridică problema dacă legislația în discuție este conformă cu articolele 56 CE și 12 CE. Astfel, aceasta solicită, în esență, să se stabilească dacă aceste articole trebuie să fie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia un fiu supus parțial la plata impozitului pe venit pe teritoriul acestui stat care plătește părinților săi o rentă ca urmare a transmiterii proprietății asupra unor imobile nu poate deduce această rentă din veniturile

36. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, deși statele membre și-au menținut până în prezent competențele în materie de fiscalitate directă, totuși acestea trebuie, potrivit unei jurisprudențe constante, să le exercite cu respectarea angajamentelor la care au subscris în cadrul Comunității Europene și, în special, a

principiilor și a libertăților de circulație prevăzute de tratat ⁴.

37. În ceea ce privește aplicarea în prezenta cauză a articolului 12 CE, care enunță ca principiu general interdicția oricărei discriminări întemeiate pe cetățenie sau naționalitate, rezultă din jurisprudență că acest articol nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul comunitar pentru care tratatul nu conține o normă specială de interdicere a discriminării ⁵.

38. Or, articolul 56 CE, avut de asemenea în vedere de instanța de trimitere în cadrul întrebării preliminare și care interzice discriminările în domeniul specific al circulației capitalurilor, are vocația de a se aplica în cadrul acțiunii principale. Astfel, rezultă din jurisprudență că legislația unui stat membru referitoare la impozitarea veniturilor locative percepute de un contribuabil nerezident intră sub incidența domeniului de aplicare al liberei circulații a capitalurilor ⁶.

39. Această jurisprudență se întemeiază pe faptul că investițiile imobiliare sunt menționate printre operațiunile de circulație a capitalurilor enumerate în nomenclatorul prevăzut în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului ⁷, care păstrează o valoare indicativă pentru stabilirea domeniului de aplicare al articolului 56 CE ⁸. Achiziționarea de către reclamantul care locuiește în Belgia a unor imobile situate în Germania constituie astfel circulație a capitalurilor ⁹.

40. Din acest nomenclator și din jurisprudență reiese totodată că transmiterea proprietății asupra unui imobil, pe calea unei succesiuni sau a unei donații, unui cetățean al Uniunii care locuiește într-un alt stat membru constituie de asemenea o mișcare de capital ¹⁰. Din această jurisprudență se deduce în mod logic că transmiterea proprietății asupra unor imobile prin intermediul unei moșteniri anticipate atunci când aceasta, ca și în prezenta cauză, prezintă un element de extraneitate care privește reședința beneficiarului într-un alt stat membru decât statul membru în care sunt situate aceste imobile intră sub incidența domeniului de aplicare al articolului 56 CE.

4 — Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 21), precum și Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 19 și jurisprudența citată).

5 — Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, Rep., p. I-8491, punctul 28 și jurisprudența citată).

6 — Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 24).

7 — Directiva din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10).

8 — A se vedea Hotărârea din 6 decembrie 2007, Federconsumatori și alții (C-463/04 și C-464/04, Rep., p. I-10419, punctul 20), precum și Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții (C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 38).

9 — Hotărârea din 11 decembrie 2003, Barbier (C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 58).

10 — A se vedea, în ceea ce privește succesiunea, Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 42), și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, Rep., p. I-123, punctele 25-27). A se vedea, în ceea ce privește donația, Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 27).

41. În consecință, acest articol se aplică în prezenta cauză, astfel cum sunt de acord toți intervenienții, iar noi propunem Curții să limiteze examinarea întrebării adresate la interpretarea acestuia.

2. Existența unei restricții nejustificate

42. Problema care se află în centrul prezentei cauze privește aspectul dacă renta datorată de reclamant trebuie să fie considerată drept cheltuieli legate în mod direct de chiriile pe care acesta le percepe în Germania sau dacă renta trebuie să fie analizată ca o sarcină personală.

43. Astfel, această problemă se ridică întrucât articolele 56 CE-58 CE interzic unui stat membru să prevadă un tratament diferit între contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți atunci când aceste două categorii de contribuabili se află în aceeași situație.

44. Or, astfel cum amintește guvernul francez, se admite că, în domeniul fiscalității directe, contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți se află, în principiu, în situații diferite¹¹. Astfel, venitul perceput de un con-

tribuabil nerezident constituie cel mai adesea doar o parte din venitul său global, centralizat la locul de reședință. În plus, statul membru în care acest contribuabil locuiește este cel mai în măsură să cunoască situația personală și familială a acestuia și să stabilească astfel capacitatea sa contributivă. 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 i-a refuzat un avantaj fiscal care depinde de situația sa personală și familială, precum deducerea unei pensii alimentare pe care are obligația de a o plăti, întrucât această obligație revine statului membru în care locuiește¹².

45. Potrivit unei jurisprudenței constante, 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 urmă¹³.

46. Este evident că, în prezenta cauză, chiriile percepute de reclamant în Germania constituie doar o mică parte din veniturile sale impozabile, întrucât, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, acesta a perceput peste 90% din resursele sale în Belgia, unde locuiește. Rezultă de aici că, deși renta în litigiu trebuie să fie considerată ca o sarcină

12 — Hotărârea Schumacker, citată anterior (punctul 32), și Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctele 99-102).

13 — Hotărârea Schumacker, citată anterior (punctul 36), și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg (C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 61).

11 — Hotărârea Schumacker, citată anterior (punctul 31), și Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, Rep., p. I-2323, punctul 43).

personală care poate fi asimilată unei pensii alimentare, reclamantul nu poate reproșa autorității fiscale germane faptul că i-a refuzat deducerea veniturilor sale locative impozabile în Germania.

47. În schimb, reclamantul este îndreptățit să solicite o astfel de deducere dacă respectiva rentă poate fi considerată drept cheltuieli legate în mod direct de aceste chirii. Astfel, din jurisprudență rezultă că, în privința unor asemenea cheltuieli, contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți se află în situații comparabile și, prin urmare, trebuie să fie tratați în mod identic¹⁴.

48. Guvernele german și francez susțin că această jurisprudență nu se poate aplica rentei în litigiu pentru motive care pot fi rezumate astfel.

49. Guvernul german subliniază că dreptul său național pune în aplicare criteriul legăturii directe. Astfel, în temeiul articolului 50 alineatul 1 prima teză din EStG, o persoană supusă parțial la plata impozitului ar avea dreptul să deducă cheltuielile de exploatare, cu alte cuvinte, cheltuielile generate în urma exploatării, precum și cheltuielile

profesionale, și anume, cheltuielile efectuate pentru achiziționarea, protecția și conservarea veniturilor.

50. Or, în cadrul prezentei cauze nu se contestă faptul că renta în discuție nu constituie cheltuieli profesionale, ci o cheltuială excepțională în sensul articolului 10 din EStG. Astfel, această rentă nu ar constitui contraprestația pentru dobândirea bunurilor imobile. Cuantumul acesteia ar fi fost fixat independent de valoarea acestora, în funcție de necesitățile alimentare ale beneficiarului și de capacitatea contributivă economică generală a debitorului. Aceasta ar rezulta dintr-un aranjament asumat în cadrul familiei. Ar reieși astfel din decizia de trimitere că mama reclamantului dorea să cedeze bunurile imobile urmărind totodată să își asigure luarea în considerare a necesităților sale alimentare.

51. Guvernul german deduce din aceasta că în speță nu există nicio legătură directă între veniturile locative percepute de domnul Schröder și renta pe care a plătit-o mamei sale, întrucât această rentă nu este indisociabilă de aceste venituri, în sensul punctului 25 din Hotărârea Centro Equestre da Lezíria Grande, citată anterior.

52. De asemenea, acesta subliniază că, desigur, la punctul 22 din Hotărârea Conijn, citată anterior, Curtea a considerat cheltuielile de consultanță fiscală, calificate în egală măsură

14 — Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 27), Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn (C-346/04, Rec., p. I-6137, punctele 20-24), și Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rep., p. I-1425, punctele 23-25).

drept cheltuieli excepționale în sensul articolului 10 din EStG, ca fiind legate în mod direct de perceperea unor venituri impozitate în temeiul supunerii parțiale la plata impozitului. Cu toate acestea, ar fi existat în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri o legătură atât de necesară încât aceste cheltuieli trebuiau să fie efectuate aproape în mod inevitabil pentru colectarea acestor venituri, fiind mai mult cheltuieli profesionale decât cheltuieli excepționale. În schimb, renta în discuție în acțiunea principală nu ar fi consecința caracteristică sau juridică a percepției veniturilor locative, ci s-ar întemeia pe legăturile de familie ale domnului Schröder.

53. Guvernul francez contestă de asemenea existența unei legături directe între renta plătită de reclamant și veniturile locative ale acestuia.

54. Acesta susține că, având în vedere obiectul și conținutul articolului 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG, o rentă care intră sub incidența acestei dispoziții nu poate fi considerată drept contraprestația economică directă a renunțării mamei reclamantului la dreptul său de uzufruct asupra bunurilor imobile închiriate. Guvernul francez subliniază totodată că valoarea rentei plătite de reclamant nu se află în corelație directă cu valoarea veniturilor locative. Potrivit acestui guvern, nu există nicio legătură economică directă între valoarea rentei plătite de reclamant și veniturile locative percepute, întrucât ar fi fost posibil ca aceste bunuri să nu fi generat astfel de venituri sau să fi generat venituri de o valoare foarte ridicată, fără nicio legătură cu renta în discuție.

55. Nu împărtășim poziția acestor guverne. Ca și Comisia, pentru motivele care urmează, suntem de părere că renta plătită de reclamant mamei sale ca urmare a transmiterii proprietății asupra mai multor imobile situate în Germania poate fi considerată ca fiind legată în mod direct de chiriile obținute din aceste imobile.

56. Din examinarea hotărârilor citate de părți în cadrul observațiilor scrise rezultă că Curtea a reținut existența unei legături directe între veniturile și cheltuielile efectuate de un contribuabil nerezident în împrejurările descrise în continuare.

57. În Hotărârea Gerritse, citată anterior, era vorba despre cheltuieli profesionale efectuate de un muzician, resortisant olandez, în cadrul activității desfășurate la o stație de radio în Germania și impozitată în respectivul stat membru. Curtea a apreciat că aceste cheltuieli profesionale sunt „legate în mod direct de activitatea care a generat veniturile impozabile în Germania, astfel încât rezidenții și nerezidenții se află, în această privință, într-o situație comparabilă”¹⁵.

58. În Hotărârea Conijn, citată anterior, Curtea a extins această analiză la cheltuielile

¹⁵ — Punctul 27 din această hotărâre.

de consultanță fiscală efectuate de un contribuabil nerezident în Germania pentru întocmirea declarației fiscale referitoare la veniturile percepute în acest stat membru. Curtea a arătat că obligația de a întocmi declarația decurge din faptul că această persoană percepe venituri în statul membru respectiv. Curtea a dedus din aceasta că respectivele cheltuieli sunt legate în mod direct de veniturile impozitate în Germania, astfel încât acestea grevează în același mod veniturile percepute de toți contribuabilii, indiferent că sunt rezidenți sau nerezidenți¹⁶. Curtea a adăugat că contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți se află într-o situație comparabilă față de complexitatea dreptului fiscal național și că dreptul la deducere care urmărește compensarea cheltuielilor efectuate în cadrul consultanței fiscale, recunoscut contribuabililor rezidenți, trebuie să se poată aplica și contribuabililor nerezidenți care se confruntă cu aceeași complexitate a sistemului fiscal național¹⁷.

59. În sfârșit, în Hotărârea Centro Equestre da Lezíria Grande, citată anterior, Curtea a precizat că, prin noțiunea „cheltuieli profesionale aflate în legătură directă cu veniturile obținute pe teritoriul statului membru unde se desfășoară activitatea economică” trebuie să se înțeleagă cheltuielile ce se află în legătură economică directă cu prestația care determină impozitarea în acest stat și care sunt astfel indisociabile de acestea din urmă, precum cheltuielile de transport și cazare, independent de data și de locul efectuării cheltuielilor¹⁸.

60. Examinând această jurisprudență, suntem de părere că criteriul determinant pentru a afla dacă o cheltuială trebuie să fie considerată o sarcină personală sau cheltuieli legate în mod direct de veniturile impozabile este faptul generator al acestei cheltuieli. Aceasta trebuie să fie considerată drept cheltuieli legate în mod direct de aceste venituri din moment ce are ca fapt generator activitatea care a permis obținerea veniturilor în cauză, iar nu situația personală a contribuabilului.

61. În prezenta cauză, astfel cum subliniază Comisia, veniturile locale au putut fi obținute de reclamant numai datorită transmiterii proprietății asupra imobilelor în discuție, iar această transmitere a intervenit numai ca o contraprestație a plății rentei în cauză.

62. Desigur, cuantumul acestei rente, astfel cum rezultă din înscrisurile dosarului, nu corespunde valorii economice a imobilelor transmise. După cum indică guvernul german, cuantumul acesteia a putut fi fixat de comun acord între părți, în cadrul familiei, atât în funcție de necesitățile donatorului, cât și de capacitatea economică a donatarului. Totuși, această împrejurare nu diminuează cu nimic caracterul indispensabil al angajamentului reclamantului de a plăti respectiva rentă pentru a putea obține proprietatea asupra imobilelor părinților săi și, în consecință, chiriile aferente acestor imobile.

16 — Punctul 22 din această hotărâre.

17 — *Ibidem* (punctul 23).

18 — Punctul 25 din această hotărâre.

63. Cu alte cuvinte, fără rentă, reclamantul nu ar fi putut obține proprietatea asupra imobilelor închiriate și, în consecință, veniturile locative generate de acestea.

asupra acestora și, în consecință, nu ar fi putut să le închirieze.

64. Prin urmare, elementul determinant în prezenta cauză este, în opinia noastră, faptul că renta în discuție are drept fapt generator transmiterea proprietății asupra imobilelor care generează venituri locative impozabile în Germania, iar nu numai obligația de asistență a copiilor față de părinți. Din moment ce renta în litigiu are drept fapt generator transmiterea proprietății asupra imobilelor închiriate, ceea ce revine instanței naționale să verifice, considerăm că aceasta trebuie să fie considerată drept cheltuieli legate în mod direct de chiriile obținute din aceste imobile.

67. Rezultă că, în cazul în care Curtea împărtășește această analiză, contribuabilii nerezidenți, precum reclamantul, se află, din punctul de vedere al unei asemenea rente, în aceeași situație cu contribuabilii rezidenți. Așadar, legislația națională, prin faptul că prevede rezervarea posibilității de a deduce această rentă din veniturile impozabile în Germania numai pentru contribuabilii rezidenți, pare contrară articolului 56 CE.

68. În plus, guvernul german nu prezintă nicio justificare a acestei diferențe de tratament.

65. În opinia noastră, această analiză nu este contrazisă de faptul că, spre deosebire de cheltuielile profesionale și de consultanță fiscală vizate în Hotărârile Gerritse și Conijn, citate anterior, renta în litigiu ar fi datorată chiar dacă reclamantul nu ar fi închiriat imobilele și nu ar fi perceput astfel niciun venit impozabil în Germania.

66. Important este, în opinia noastră, că, atunci când percep aceste venituri locative, contribuabilii nerezidenți sunt impozitați ca și contribuabilii rezidenți și că, fără angajamentul de a plăti o rentă donatorului imobilelor, aceștia nu ar fi putut primi proprietatea

69. În consecință, propunem să se răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că legislația unui stat membru în temeiul căreia un fiu supus parțial la plata impozitului pe venit pe teritoriul acestui stat care plătește părinților săi o rentă ca urmare a transmiterii proprietății asupra unor imobile, prin intermediul cesiunii sau al unei moșteniri anticipate, nu poate, spre deosebire de un contribuabil rezident, să deducă această rentă din veniturile locative obținute din aceste imobile este contrară dispozițiilor acestui articol întrucât renta în discuție are drept fapt generator respectiva transmitere a proprietății.

V — Concluzie

70. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă la întrebarea adresată de Niedersächsisches Finanzgericht după cum urmează:

„Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că legislația unui stat membru în temeiul căreia un fiu supus parțial la plata impozitului pe venit pe teritoriul acestui stat care plătește părinților săi o rentă ca urmare a transmiterii proprietății asupra unor imobile, prin intermediul cesiunii sau al unei moșteniri anticipate, nu poate, spre deosebire de contribuabilul rezident, să deducă această rentă din veniturile locative obținute din aceste imobile este contrară dispozițiilor acestui articol întrucât renta în discuție are drept fapt generator respectiva transmitere a proprietății.”