

HOTĂRÂREA CURȚII (A CINCEA CAMERĂ)
8 mai 1990*

Klaus Biehl
împotriva
Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Conseil d'État al Marelui Ducat al Luxemburgului)

„Discriminare – Condiții de reședință impuse de o legislație națională pentru a obține rambursarea unui impozit“

Cauza C-175/88

În cauza C-175/88,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Conseil d'État du Luxembourg pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare în litigiul pendinte în fața acestei instanțe între

Klaus Biehl, cu domiciliul la Aachen (Republica Federală Germania),

și

Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 7 și 48 din Tratatul CEE,

CURTEA (Camera a cincea)

compusă din Sir Gordon Slynn, președinte de cameră, domnii M. Zuleeg, președinte de cameră, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida și F. Grévisse, judecători,

avocat general: domnul M. Darmon

grefier: doamna B. Pastor, administrator,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

- în numele Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, de către Loesch, avocat în baroul din Luxembourg,

- în numele Comisiei, de către domnul Seché, consilier juridic, în calitate de agent,

având în vedere raportul de ședință,

* Limba de procedură: franceza.

după ascultarea observațiilor orale ale domnului Biehl, reprezentat de Rogalla, avocat în baroul din Münster, ale Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg și ale Comisiei, în ședința din 8 noiembrie 1989,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 24 ianuarie 1990,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin hotărârea din 21 iunie 1988, primită la Curte la 29 iunie 1988, Conseil d'État din Luxemburg a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, o întrebare privind interpretarea articolelor 7 și 48 din acest tratat.

2 Această întrebare a fost ridicată în cadrul unui litigiu care îl opune pe domnul Biehl Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg pe tema rambursării unei sume nedatorate la impozitul pe venit.

3 Domnul Biehl, care este de cetățenie germană, a avut domiciliul în Marele Ducat al Luxemburgului din 15 noiembrie 1973 până la 31 octombrie 1983. În cursul acestei perioade, acesta a exercitat o activitate salariată în acest stat membru. Începând cu 1 noiembrie 1983, acesta și-a transferat domiciliul în Republica Federală Germania, unde exercită o activitate profesională.

4 Pentru perioada 1 ianuarie 1983 - 31 octombrie 1983, angajatorul luxemburghez al domnului Biehl a efectuat rețineri la salariul acestuia din urmă în temeiul impozitului pe venit. La stabilirea definitivă a impozitului pentru exercițiul fiscal 1983, s-a dovedit că valoarea sumelor reținute de angajatorul luxemburghez era superioară valorii totale a impozitelor datorate de domnul Biehl.

5 Domnul Biehl a cerut Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg rambursarea sumei nedatorate în temeiul impozitului pe venit. Bureau d'imposition de Luxembourg a respins această cerere bazându-se pe articolul 154 alineatul (6) din legea privind impozitul pe venit (Mémorial A nr. 79, din 6 decembrie 1967, denumită în continuare "LIV"). Interesatul a introdus o acțiune împotriva deciziei biroului de impunere, care a fost respinsă, din același motiv, de directeur des contributions (directorul Direcției taxe și impozite).

6 Articolul 154 alineatul (6) din LIV prevede că:

„Reținerile pe veniturile din capitaluri realizate în mod corespunzător rămân în posesia trezoreriei și nu pot face obiectul restituirii. Același lucru este valabil și în cazul reținerii impozitului pe plăți și salarii realizate în cazul salariaților care sunt contribuabili rezidenți

numai în cursul unei perioade din an pentru că aceștia se stabilesc în țară sau pentru că aceștia își părăsesc țara în cursul anului.“

7 Domnul Biehl a contestat decizia directeur des contributions în fața Conseil d'État du Luxembourg. Conform acestuia, articolul 154 alineatul (6) din LIV stabilește, între contribuabili, o discriminare disimulată interzisă de dreptul comunitar pe motiv că această dispoziție se aplică în manieră preponderentă contribuabililor care nu sunt de cetățenie luxemburgheză.

8 Administration des contributions a răspuns acestui argument că o diferență de tratament între două categorii distincte de contribuabili nu constituie o discriminare interzisă de dreptul comunitar în cazul în care aceasta este justificată de motive obiective. Astfel de motive există într-adevăr în cazul în speță. Articolul 154 alineatul (6) din legea privind impozitul vizează, într-adevăr, să împiedice obținerea de către contribuabilii care se stabilesc în străinătate, în anumite cazuri, a unui avantaj nejustificat în raport cu contribuabilii care își păstrează domiciliul în Marele Ducat al Luxemburgului.

9 În aceste condiții, instanța națională a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarea întrebare:

„Articolul 7 din Tratatul CEE sau un alt text din dreptul comunitar, în special articolul 48 din tratat care garantează libera circulație a lucrătorilor, împiedică statul membru să prevadă în legislația sa fiscală faptul că reținerile la impozitul pe traitements și salarii efectuate în cazul unui salariat resortisant al unui stat membru, care este contribuabil rezident numai pe o perioadă a anului întrucât acesta se stabilește sau părăsește țara în cursul anului fiscal, rămân în posesia trezoreriei și nu pot face obiectul unei restituiri?“

10 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor și a reglementărilor aplicabile, precum și pentru prezentarea observațiilor scrise care au fost prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar sunt reluate, în continuare, numai în măsura în care acest lucru este necesar pentru raționamentul Curții.

11 Mai întâi, este necesar să se amintească că, în temeiul articolului 48 alineatul (2) din tratat, libera circulație a lucrătorilor implică eliminarea oricărei discriminări, bazate pe cetățenie, între lucrătorii statelor membre, în special în ceea ce privește remunerația.

12 Principiul egalității de tratament în materie de remunerație ar fi lipsit de efect dacă acestuia i s-ar putea aduce atingere prin dispoziții naționale discriminatorii în materie de impozit pe venit. Din acest motiv, Consiliul a prevăzut la articolul 7 din Regulamentul său (CEE) nr. 1612/68 din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în interiorul Comunității (JO L 257, p. 2) că lucrătorii resortisanți ai unui stat membru trebuie să beneficieze, pe teritoriul unui alt stat membru, de aceleași avantaje fiscale ca și lucrătorii resortisanți.

13 În continuare, este necesar să se arate că, în conformitate cu jurisprudența Curții, normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminarea evidentă pe

motiv de cetățenie, ci și toate formele disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în fapt la același rezultat (Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, punctul 11, 152/73, Rec. p. 153).

14 În această privință, este necesar să se observe că, deși se aplică independent de cetățenia contribuabilului în cauză, pentru a obține o eventuală rambursare a sumei nedatorate la impozit, criteriul de reședință permanentă pe teritoriul național riscă să acționeze în special în detrimentul contribuabililor resortisanți în alte state membre. Într-adevăr, aceștia din urmă sunt adesea cei care vor părăsi țara sau care se vor stabili în țară în cursul anului.

15 Pentru a justifica dispoziția națională în cauză în acțiunea principală, Administration des contributions a susținut că obiectivul acestei dispoziții era de a garanta sistemul de taxare progresivă. În această privință, aceasta a arătat că contribuabilul care s-a stabilit în Marele Ducat sau care a părăsit această țară în cursul anului (denumit în continuare „contribuabil rezident temporar“) își împarte veniturile, și prin urmare impozitele, între cel puțin două state, respectiv, pe de o parte, Marele Ducat și, pe de altă parte, statul membru pe care l-a părăsit sau cel în care se stabilește. Această condiție ar afecta sistemul de impozitare. Într-adevăr, pentru un venit anual egal, contribuabilul rezident temporar, pe motiv că acesta a beneficiat de venituri în două state membre, ar beneficia, în cazul în care ar obține rambursarea reținerii suplimentare la impozit, de o rată de impunere mai favorabilă decât cea aplicată veniturilor unui contribuabil rezident care, la rândul său, trebuie să declare în Marele Ducat ansamblul veniturilor sale, indiferent dacă acestea își au originea în Luxemburg sau nu.

16 Această justificare nu poate fi reținută. Într-adevăr, o dispoziție națională precum cea în cauză poate încălca principiul egalității de tratament în diferite situații. Acesta este în special cazul atunci când contribuabilul rezident temporar nu a beneficiat în cursul anului fiscal de venituri în țara pe care a părăsit-o sau în care se stabilește acesta. Într-o astfel de situație, acest contribuabil este dezavantajat în raport cu contribuabilul rezident întrucât acesta este lipsit de dreptul de rambursare a sumelor nedatorate la impozit la care contribuabilul rezident are întotdeauna dreptul.

17 În cadrul ședinței, Administration des contributions a remarcat, de asemenea, că în dreptul luxemburghez există o procedură necontencioasă care le permite contribuabililor rezidenți temporari să obțină rambursarea sumelor nedatorate la impozit prin demonstrarea consecințelor inechitabile pe care le-a antrenat aplicarea articolului 154 alineatul (6) din LIV în raport cu aceștia.

18 În acest sens, presupunând chiar că contribuabilii au dreptul de a iniția o procedură necontencioasă pentru a obține reanalizarea situației lor, este necesar să se sublinieze că guvernul luxemburghez nu a făcut trimitere la nici o dispoziție care impune Administration des contributions obligația de a remedia în orice caz consecințele discriminatorii care rezultă din aplicarea dispoziției naționale în cauză.

19 Prin urmare, este necesar să se răspundă instanței naționale că articolul 48 alineatul (2) din tratat împiedică un stat membru să prevadă în legislația sa fiscală faptul că reținerile la impozitul pe plăți și salarii efectuate în cazul unui salariat resortisant al unui stat membru, care este contribuabil rezident numai pe o perioadă a anului fiscal întrucât acesta se stabilește sau părăsește țara în cursul anului fiscal, rămân în posesia trezoreriei și nu pot face obiectul unei restituiri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

20 Cheltuielile efectuate de Comisia Comunităților Europene, care a prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a cincea)

pronunțându-se cu privire la întrebarea care i-a fost adresată de Conseil d' État du Luxembourg, prin hotărârea din 21 iunie 1988, hotărăște:

Articolul 48 alineatul (2) din tratat împiedică un stat membru să prevadă în legislația sa fiscală faptul că reținerile la impozitul pe plăți și salarii efectuate în cazul unui salariat resortisant al unui stat membru, care este contribuabil rezident numai pe o perioadă a anului fiscal întrucât acesta se stabilește sau părăsește țara în cursul anului fiscal, rămân în posesia trezoreriei și nu pot face obiectul unei restituiri.

Joliet Slyn
Moitinho de Almeida

Zuleeg
Grévisse

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 8 mai 1990.

Grefier
J.-G. Giraud

Președintele Camerei a cincea
G. Slyn