

HOTĂRÂREA CURȚII

26 ianuarie 1993*

Hans Werner împotriva Finanzamt Aachen – Innenstadt

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Finanzgericht Köln)

„Impozite – Reședința contribuabilului”

Cauza C-112/91

În cauza C-112/91,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Finanzgericht Köln (Republica Federală Germania) de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Hans Werner

și

Finanzamt Aachen – Innenstadt

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 7 și 52 din Tratatul CEE,

CURTEA,

compusă din domnii O. Due, președinte, C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J. L. Murray, președinți de cameră, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Díez de Velasco, P. J. G. Kapteyn și D. A. O. Edward, judecători,

avocat general: domnul M. Darmon

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

- pentru domnul Hans Werner, de către domnul Wolfgang Kaefer, consilier fiscal,
- pentru Finanzamt Aachen-Innenstadt, de către domnul Hermann Kersten, Regierungsdirektor, în calitate de agent,
- pentru guvernul belgian, de către domnul R. Verhoeven, director general în Ministerul de Finanțe, în calitate de agent,
- pentru guvernul german, de către domnii Ernst Röder, Ministerialrat în Ministerul Federal al Economiei și de către Joachim Karl, Regierungsdirektor în același minister, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

– pentru guvernul francez, de către doamna Edwige Belliard, director adjunct pentru Afaceri Juridice în Ministerul Afacerilor Externe, și de către domnul Géraud de Bergues, secretar adjunct principal în același minister, în calitate de agenți,

– pentru guvernul italian, de către domnul profesor Luigi Ferrari Bravo, șef al serviciului de contencios diplomatic al Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent, asistat de către domnul Pier Giorgio Ferri, avvocato dello Stato,

– pentru guvernul portughez, de către domniile Luíis Inez Fernandes, director al serviciului Afacerilor Juridice din Direcția Generală a Comunităților Europene, António Goucha Soares, membru al serviciului de Afaceri Juridice din Direcția Generală a Comunităților Europene și doamna Maria Margarida Mesquita Palha, jurist al centrului de Studii Fiscale din Ministerul de Finanțe, în calitate de agenți,

– pentru Guvernului Regatului Unit, de către domniile Christopher Vajda, barrister, și John Collins, de la Treasury Solicitor's Department, în calitate de agent,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul Henri Étienne, consilier juridic principal, în calitate de agent,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale domnului Werner și ale domnului Kaefer și Maître Saß, avocat în Baroul din München, ale Finanzamt Aachen-Innenstadt, ale guvernului german, ale guvernului francez, ale guvernului italian, ale guvernului portughez, ale Guvernului Regatului Unit și ale Comisiei, în ședința din 19 mai 1992,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 6 octombrie 1992,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin ordonanța din 10 ianuarie 1991, primită la Curte la 15 aprilie 1991, Finanzgericht Köln (Republica Federală Germania) a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, trei întrebări privind interpretarea dispozițiilor acestui tratat privind dreptul de stabilire și interzicerea discriminărilor pe bază de cetățenie, în vederea aprecierii compatibilității cu dreptul comunitar a celor două legi naționale adoptate în materie, una privind impozitul pe venit iar cealaltă impozitul pe patrimoniu, care îi tratează în mod diferit pe contribuabili, în funcție de rezidența sau nerezidența acestora pe teritoriul național.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între domnul Werner și Finanzamt Aachen-Innenstadt (Administrația finanțelor din Aix-la-Chapelle) referitor la condițiile privind obligativitatea unor impozite care figurează, pe de o parte, în Einkommensteuergesetz (legea privind impozitul pe venit) și, pe de altă parte, în Vermoegensteuergesetz (legea privind impozitul pe patrimoniu).

3 În temeiul articolului 1 alineatul (1) litera (1) din Einkommensteuergesetz, persoanele fizice care au reședința în Republica Federală Germania sau care locuiesc în mod obișnuit pe acest teritoriu sunt obligate la plata impozitului pe veniturile integrale. În schimb, în temeiul alineatului (4) al aceluiași articol, persoanele fizice care nu au nici domiciliul nici reședința

obișnuită în Germania nu sunt obligate să plătească impozit decât pentru o parte din veniturile lor realizate în Germania. În temeiul articolului 49 alineatul (1) punctul 3, aceste venituri având originea în Germania sunt, în special, cele care provin dintr-o activitate independentă care este sau a fost exercitată în Germania. În cadrul impozitării integrale, un barem preferențial denumit „splitting tarif” este aplicat cuplurilor căsătorite. În plus, este permis contribuabililor să își scadă din veniturile impozabile anumite cheltuieli, precum, în special, contribuțiile lor la asigurările de boală, asigurările contra accidentelor și de răspundere, la regimul legal de asigurare pentru limită de vârstă și asigurare pentru șomaj, pensiile alimentare ale acestora, o parte din economiile pe care aceștia le-au constituit în vederea ridicării unei construcții, impozitul pentru culte și anumite cheltuieli pentru formare profesională. Aceste avantaje au fost refuzate acelor persoane care fac obiectul numai al unei impozitări parțiale. În plus, acestora li se aplică anumite rate de impozitare diferite.

4 Dispoziții similare figurează în Vermögensteuergesetz. Aceasta legislație prevede, într-adevăr, în favoarea contribuabililor care sunt persoane supuse impozitului integral, unele reduceri speciale, în special atunci când soții sunt supuși unei impozitări în comun sau atunci când copiii sunt impozitați împreună cu unul dintre părinți. Aceste avantaje sunt refuzate acelor persoane care sunt impozitate parțial.

5 Domnul Werner, care are cetățenia germană, locuiește împreună cu soția sa în Țările de Jos din 1961. Astfel cum rezultă din observațiile părților, este titularul diplomelor și al calificărilor solicitate de legislația germană pentru a-și exercita profesia de dentist. Până în luna octombrie 1981, acesta a exercitat o astfel de activitate în calitate de salariat în cadrul unui cabinet dentar, al cărui sediu era la Aix-la-Chapelle (Republica Federală Germania). În continuare, acesta s-a stabilit în calitate de dentist independent, tot în Aix-la-Chapelle. Veniturile sale provin exclusiv din această activitate.

6 În momentul stabilirii impozitului pentru exercițiul financiar 1982, Finanzamt Aachen-Innenstadt a considerat că domnul Werner trebuia să fie parțial obligat la plata impozitului pe venit și a impozitului pe patrimoniu, pe motiv că acesta nu își avea reședința în Germania.

7 Domnul Werner care se considera îndreptățit să beneficieze de „splitting tarif” în cadrul impozitului pe venit și al deducerilor în cadrul impozitului pe patrimoniu a introdus, în consecință, în fața Finanzamt Aachen-Innenstadt reclamații în ceea ce privește aceste două impozitări. Acesta a susținut că legislația fiscală germană era contrară articolului 52 din tratat. Aceste reclamații au fost respinse de Finanzamt. În aceste condiții, acesta a introdus o acțiune în fața Finanzgericht Köln.

8 Această instanță a considerat că este necesar să adreseze trei întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 7 și 52 din tratat. Aceste întrebări sunt formulate după cum urmează:

„(1) Domeniul de aplicare al articolului 52 din Tratatul CEE se limitează la obligația de a acorda un tratament național resortisanților comunitari sau presupune, de asemenea, interzicerea restricțiilor la libertatea de stabilire?

2) În cazul în care articolul 52 din Tratatul CEE interzice restricții la libertatea de stabilire, dezavantajele fiscale datorate faptului că

un contribuabil își are reședința într-un stat membru al Comunităților Europene (Regatul Țărilor de Jos) și

dobândește totalitatea sau cvasitotalitatea (mai mult de 90 %) veniturilor sale fiscale dintr-un alt stat membru (Republica Federală Germania), în care deține totalitatea sau cvasitotalitatea patrimoniului supus impozitării, întrucât acesta s-a stabilit din punct de vedere profesional în această ultimă țară și exercită o activitate independentă pe acest ultim teritoriu,

încalcă interzicerea oricărei restricții la libertatea de stabilire?

Statul membru în care contribuabilul își exercită activitatea profesională independentă trebuie, prin urmare, să îl trateze pe acesta ca pe un contribuabil național?

3) Constituie o încălcare interdicției oricărei discriminări indirecte adoptate la articolul 7 din tratatul CEE aceea de a supune un resortisant german care îndeplinește condițiile de fapt indicate la punctul 2 de mai sus, pe baza dispozițiilor de drept intern privind obligația la plata parțială a impozitului, a unei sarcini fiscale net superioare celei a unui contribuabil stabilit în Germania, obligat la plata integrală a impozitului, toate aceste aspecte fiind de altfel identice?”

9 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor din acțiunea principală, a reglementării aplicabile precum și a observațiilor scrise prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar sunt reluate în cele ce urmează numai în măsura în care sunt necesare pentru raționamentul Curții.

Cu privire la dreptul de stabilire

10 Rezultă din dosar că, prin prima și a doua întrebare, Finanzgericht Köln urmărește, în realitate, să afle dacă articolul 52 din tratat se opune faptului ca un stat membru să le impună resortisanților săi, care își exercită activitatea profesională pe teritoriul său și care percep totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sau care dețin totalitatea sau cvasitotalitatea patrimoniului lor în această țară, o sarcină fiscală mai mare, atunci când aceștia nu își au reședința în acest stat membru, decât atunci când aceștia își au reședința pe acest teritoriu.

11 Instanța națională explică, în această privință, faptul că, în lumina jurisprudenței Curții, are anumite îndoieli privind compatibilitatea cu articolul 52 din tratamentul fiscal distinct pe care Einkommensteuergesetz și Vermögensteuergesetz îl rezervă rezidenților și nerezidenților. În această privință, aceasta se sprijină, mai întâi, pe Hotărârea din 7 februarie 1979, Knors (115/78, Rec. p. 399), pentru a considera faptul că domnul Werner, de îndată ce s-a stabilit într-o țară alta decât cea în care își are reședința, se află într-o situație care poate fi considerată similară cu cea a tuturor celorlalte persoane care beneficiază de drepturile și de libertățile garantate prin tratat. Invocând în continuare Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), aceasta estimează că privarea de avantaje fiscale limitează dreptul de stabilire consacrat la articolul 52. În cele din urmă, aceasta constată faptul că, în conformitate cu Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec. p. 273), un tratament inegal în exercitarea drepturilor conferite prin tratat nu poate fi justificat nici de absența unei armonizări a actelor cu putere de lege în domeniul fiscal, nici de respectarea unei convenții încheiate cu un alt stat membru, astfel cum este cazul în speță, referitor la convenția din 16 iunie 1959, între Republica Federală Germania și Regatul Țărilor de Jos, pentru a evita dubla impozitare în domeniul impozitului pe venit și pe patrimoniu, precum și în cel al diverselor impozite și pentru a soluționa alte probleme de ordin fiscal (BGBl. 1960, II, p. 1781).

12 Cu titlu introductiv, este necesar să se indice diferențe semnificative între circumstanțele care stau la baza acestei jurisprudențe și cele ale cazului din acțiunea principală.

13 Este necesar, mai întâi, să se indice faptul că, spre deosebire de domnul Knoors, resortisant olandez care intenționa să se stabilească în Țările de Jos invocând calificările profesionale pe care le dobândise într-un alt stat membru, în speță Belgia, domnul Werner este un resortisant german care se stabilește în statul său de origine pe baza unei calificări și a unei experiențe profesionale dobândite în acest stat.

14 În continuare, speța din acțiunea principală este, de asemenea, diferită în comparație cu cea pe care Curtea a trebuit să o soluționeze în hotărârea Biehl, citată anterior. Într-adevăr, domnul Biehl era un resortisant german care s-a văzut obligat să aplice o legislație fiscală luxemburgheză care condiționa eventuala rambursare a unei sume plătite necuvenit a unui impozit de un criteriu de reședință permanentă pe teritoriul Marelui Ducat al Luxemburgului și avea, prin urmare, un efect negativ în special în detrimentul contribuabililor resortisanți ale celorlalte state membre, în timp ce domnul Werner este un resortisant german care face, în continuare, obiectul legislației statului al cărui resortisant este.

15 În cele din urmă, circumstanțele care stau la baza hotărârii Comisia/Franța, citată anterior sunt, de asemenea, diferite. Într-adevăr, această cauză avea la origine aplicarea unor norme fiscale distincte societăților, în funcție de situarea sediului lor social în Franța sau în alt stat membru, având drept rezultat, pentru acestea din urmă, faptul că tratamentul era mai puțin favorabil decât pentru societățile stabilite în Franța. În temeiul articolului 58 din tratat, societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care își au sediul social, administrația centrală și locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, sunt asimilate, în vederea punerii în aplicare a dispozițiilor capitolului privind dreptul de stabilire, persoanelor fizice resortisante ale statelor membre. În acest context, astfel cum a decis Curtea în această hotărâre (considerentul 18), sediul în sensul citat anterior corespunde, pentru societățile respective, cetățeniei, pentru persoanele fizice. Or, criteriul tratamentului fiscal distinct care este prevăzut în legislația incriminată de către domnul Werner nu rezidă nicidecum în cetățenia persoanelor fizice, ci în domiciliu ori sediu.

16 Este necesar să se sublinieze faptul că domnul Werner este un resortisant german, care și-a dobândit în Germania diplomele și calificările profesionale, care și-a exercitat permanent activitatea profesională în această țară și care se vede obligat să se supună legislației fiscale germane. Singurul moment care iese din cadrul pur național este faptul că domnul Werner își are reședința într-un stat membru altul decât cel în care își exercită activitatea profesională.

17 În aceste condiții, este necesar să se răspundă instanței naționale că articolul 52 din Tratatul CEE nu se opune faptului ca un stat membru să le impună resortisanților săi, care își exercită activitatea profesională pe teritoriul său și care percep totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sau care dețin totalitatea sau cvasitotalitatea patrimoniului lor în această țară, o sarcină fiscală mai mare atunci când aceștia nu au reședința în acest stat membru, decât atunci când au reședința pe acest teritoriu.

Cu privire la discriminare

18 Prin cea de-a treia întrebare, Finanzgericht Köln urmărește să afle dacă articolul 7 din tratat se opune faptului ca un stat membru să impună o sarcină fiscală mai mare resortisanților săi care exercită o activitate profesională pe teritoriul acestuia atunci când aceștia nu își au reședința pe teritoriul acestui stat, decât atunci când aceștia au reședința în acest stat.

19 În această privință, articolul 7 prevede, în special, că în domeniul de aplicare a tratatului, și fără a aduce atingere dispozițiilor speciale pe care acesta le stipulează, este interzisă orice discriminare exercitată pe bază de cetățenie.

20 Astfel cum a decis Curtea în Hotărârea din 9 iunie 1977, Van Ameyde (90/76, Rec. p. 1091, considerentul 27), articolul 52 din tratat care garantează, în domeniul dreptului de stabilire, punerea în aplicare a principiului consacrat la articolul 7 din acest tratat, rezultă că atunci când o reglementare este compatibilă cu articolul 52 aceasta este compatibilă, de asemenea, cu articolul 7.

Cu privire la cheltuielile de judecată

21 Cheltuielile efectuate de către guvernele belgian, german, francez, italian, portughez și cel al Regatului Unit, precum și de către Comisie, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în 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,

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Finanzgericht Köln, prin ordonanța din 10 ianuarie 1991, declară:

Articolul 52 din Tratatul CEE nu se opune faptului ca un stat membru să le impună resortisanților săi, care își exercită activitatea profesională pe teritoriul său și care percep totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sau care dețin totalitatea sau cvasitotalitatea patrimoniului lor în această țară, o sarcină fiscală mai mare atunci când aceștia nu își au reședința în acest stat membru, decât atunci când aceștia își au reședința în acest stat membru.

Due	Kakouris	Rodriguez Iglesias	Zuleeg	Murray
	Mancini	Joliet	Schockweiler	
Moitinho de Almeida	Grévisse	Díez de Velasco	Kapteyn	Edward

Adoptată la Luxemburg, 26 ianuarie 1993.

Grefier
J.-G. Giraud

Președinte
O. Due