

HOTĂRÂREA CURȚII  
11 august 1995\*

**G. H. E. J. Wielockx**  
**împotriva**  
**Inspecteur der directe belastingen**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch)

„Articolul 52 din Tratatul CE – Obligația aplicării unui tratament egal – Impozit pe venitul nerezidenților“

Cauza C-80/94

În cauza C-80/94,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, de către Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Țările de Jos), de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

**G. H. E. J. Wielockx**

și

**Inspecteur der directe belastingen,**

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 52 din Tratatul CEE, devenit Tratatul CE,

CURTEA,

compusă din domnii G. C. Rodríguez Iglesias, președinte, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann și P. Jann, președinți de cameră, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (raportor), G. Hirsch, H. Ragnemalm și L. Sevón, judecători,

avocat general: domnul P. Léger,  
grefier: doamna L. Hewlett, administrator,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– de către Inspecteur der directe belastingen, domnul J. W. K. Keizer,

– pentru guvernului italian, de către profesorul U. Leanza, șef al Serviciului de contencios diplomatic din cadrul Ministerului Afacerilor Externe, asistat de domnul M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

---

\* Limba de procedură: olandeza.

– pentru guvernul olandez, de domnul A. Bos, consilier juridic în cadrul Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna H. Michard și domnul B. J. Drijber, membri ai serviciului juridic, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale domnului G. H. E. J. Wielockx, reprezentat de domnul A. W. Gaertner, consilier fiscal, ale guvernului olandez, reprezentat de domnul Van den Oosterkamp, consilier juridic adjunct la Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale guvernului german, reprezentat de domnul E. Röder, Ministerialrat în Ministerul Federal al Economiei, în calitate de agent, și ale Comisiei Comunităților Europene, la ședința din 2 mai 1995,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 31 mai 1995,

pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Prin Ordonanța din 16 februarie 1994, primită la Curte la 2 martie 1994, Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, trei întrebări preliminare privind interpretarea articolului 52 din Tratatul CEE, devenit Tratatul CE.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între domnul Wielockx, resortisant belgian, cu reședința în Belgia, și Inspecteur der directe belastingen (denumit în continuare „inspector”), cu privire la refuzul acestuia din urmă de a deduce din venitul impozabil al părții interesate contribuțiile la fondul de pensii.

3 În Țările de Jos, Nederlandse wet op de inkomstenbelasting din 16 decembrie 1964 (legea privind impozitul pe venit, Staatsblad 519, denumită în continuare „legea din 1964”) definește, la articolul 1, „contribuabilii naționali” ca fiind persoane fizice cu reședința în Țările de Jos, spre deosebire de „contribuabilii străini”, persoane fizice care, deși nu au reședința în Țările de Jos, primesc totuși venituri pe acest teritoriu.

4 Legea din 1964 a fost completată de legea din 16 noiembrie 1972 (Staatsblad 612), care instituie, la articolul 44 alineatul (1), un regim voluntar de plată a unor contribuții la un fond de pensii, în favoarea persoanelor independente. În temeiul acestui regim, persoanele interesate pot să își rezerve o parte din profitul întreprinderii lor pentru a constitui un fond de pensii, care prezintă avantajul că sumele economisite în fiecare an rămân în cadrul întreprinderii.

5 În temeiul articolului 3 alineatul (3) din legea din 1964, contribuabililor naționali li se aplică impozitul pe venitul care provine din beneficiile întreprinderii lor, din care se scad sumele adăugate la fondul de pensii și la care se adaugă sumele deduse din aceasta. Din contribuția anuală maximă la un fond de pensii, care poate să facă obiectul unei deduceri, se scade suma primei plătite în temeiul unei participări obligatorii la o schemă ocupațională de pensii.

6 În temeiul articolului 44 f alineatul (1) litera (e) din aceeași lege, atunci când contribuabilul atinge vârsta de 65 de ani, acest fond de pensii se lichidează. Ulterior, acesta este considerat

drept „venit” și supus perceperii unui impozit, fie o dată din capitalul total, fie la fiecare plată efectuată periodic.

7 În temeiul articolelor 48 și 49 din legea din 1964, contribuabililor străini li se percepe impozit exclusiv pe „venitul național impozabil”, adică toate veniturile obținute pe teritoriul Țărilor de Jos, în cursul unui an calendaristic, din care se scad pierderile. Fondul de pensii nu figurează în rândul sumelor care pot să fie deduse din aceste venit, în temeiul articolului 48 alineatul (3) din legea 1964. Într-o circulară ministerială de drept fiscal a fost prevăzut totuși un coeficient de corecție, care autorizează deducerile din angajamentele personale și obligațiile extraordinare, în cazul în care cel puțin 90% din veniturile mondiale ale contribuabilului nerezident sunt supuse impozitului pe venit din Țările de Jos. Această circulară nu vizează fondul de pensii.

8 În temeiul articolului 18 din convenția ții OCDE (model de convenție de dublă impozitare privind venitul și capitalul, Raportul Comitetului de afaceri fiscale al OCDE, 1977), „sub rezerva dispozițiilor de la alineatul (2) de la articolul 19 (privind pensiile funcționarilor publici), pensiile și alte remunerații similare, plătite unui rezident al unui stat contractant, în temeiul unui loc de muncă anterior, nu sunt impozabile decât în statul respectiv.

9 La articolul 14 alineatul (1) din convenția fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impozitări, încheiată între Țările de Jos și Belgia (Tractatenblad, 1970, n 192), se prevede, în plus, că profiturile și veniturile pe care un rezident al unuia dintre state le obține din exercitarea unei profesii liberale sunt impozabile în celălalt stat, în cazul în care acest rezident dispune, pe teritoriul respectiv, de o unitate stabilă pentru desfășurarea activităților sale.

10 Domnul Wielockx exercită, cu titlu de asociat independent, profesia de fizioterapeut în Venlo (Țările de Jos), unde primește toate veniturile și unde i se aplică impozitarea.

11 Domnul Wielockx i-a solicitat inspectorului să deducă din venitul impozabil pe care acesta l-a obținut în Țările de Jos în cursul anului 1987 (73 912 HFL reduși la 65 643 HFL de către administrația fiscală) suma de 5 145 HFL, reprezentând contribuția sa la fondul de pensii, ceea ce inspectorul a refuzat.

12 Domnul Wielockx a introdus o acțiune împotriva acestei decizii, în fața camerei fiscale a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Această instanță are îndoieli cu privire la compatibilitatea dispozițiilor olandeze referitoare la fondul de pensii cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 52 din Tratatul CE. În consecință, aceasta a suspendat judecata și a invitat Curtea să se pronunțe, cu titlu preliminar, cu privire la următoarele întrebări:

„1) Articolul 52 din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene sau orice altă dispoziție din acest tratat interzice unui stat membru, precum Țările de Jos, să perceapă, din venitul persoanelor fizice, un impozit ale cărui norme de percepere le conferă contribuabililor, care se bucură de profiturile unei întreprinderi, dreptul de a constitui așa-numitul fond de pensii („oudedagsreserve”), prelevat din venitul brut [a se vedea, în acest sens, dispozițiile coroborate de la articolul 3 alineatul (3) litera (a) și articolele 44d și 44l din Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă pentru anul în cauză], dacă acest drept nu este acordat unui contribuabil, care are reședința în alt stat membru și este resortisant al acestui stat, care obține profituri din partea unei întreprinderi din statul membru menționat prima dată și căruia i se percepe, în privința acestor profituri, impozitul menționat anterior?

2) În această privință, este relevant faptul că, pe baza capitolului III din Wet op de inkomstenbelasting 1964 (capitolul intitulat „Suma impozabilă în cazul contribuabililor străini”), sumele retrase din fondul de pensii nu sunt incluse în venitul impozabil, obținut în Țările de Jos de către contribuabilul străin, ceea ce are drept consecință negarantarea, în sistemul fiscal în vigoare în Țările de Jos, în privința contribuabililor străini, a corespondenței dintre deductibilitatea contribuțiilor la fondul de pensii și caracterul impozabil al sumelor retrase din fondul respectiv?

3) Este, de asemenea, relevantă în speță problema dacă venitul contribuabilului străin a fost sau nu realizat, în întregime sau aproape în întregime, în urma unor activități exercitate în statul membru menționat prima dată?”

13 Prin prima și a treia întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 52 din tratat se opune faptului ca un stat membru să permită persoanelor care au reședința pe teritoriul acestuia să deducă din venitul impozabil profiturile unei întreprinderi, pe care acestea le alocă pentru constituirea unui fond de pensii, în vreme ce refuză acest avantaj resortisanților comunitari contribuabili, care, deși au reședința în alt stat membru, percep, în primul stat, toate sau aproape toate veniturile lor.

14 Prin a doua întrebare, instanța de trimitere solicită Curții să îi răspundă dacă o astfel de diferență de tratament poate să fie justificată prin faptul că plățile periodice, retrase ulterior din fondul de pensii de către contribuabilul nerezident, nu sunt impozitate în statul în care acesta își exercită activitatea profesională, ci în statul de reședință, cu care statul respectiv a încheiat o convenție fiscală bilaterală privind evitarea dublei impozitări.

15 Este necesar ca aceste întrebări să fie examinate împreună.

16 În primul rând, este necesar să se amintească faptul că, deși fiscalitatea directă intră sub incidența competenței statelor membre, este la fel de adevărat că acestea trebuie să exercite competența respectivă în conformitate cu dreptul comunitar și să evite orice discriminare evidentă sau disimulată, bazată pe cetățenie (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, nepublicată încă în Recueil, punctele 21 și 26).

17 În temeiul unei jurisprudențe constante, o discriminare constă în aplicarea unor norme diferite în situații comparabile sau în aplicarea aceleiași norme în situații diferite.

18 În materie de impozite directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților dintr-un anumit stat nu sunt, de regulă, comparabile, deoarece există diferențe obiective între acestea, atât din punct de vedere al sursei veniturilor, cât și în privința capacității acestora de a plăti impozite sau în privința situației personale sau familiale (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 31 și următoarele).

19 Prin urmare, o diferență de tratament între cele două categorii de contribuabili nu poate să fie considerată, ca atare, discriminare în sensul tratatului.

20 Cu toate acestea, este necesar să se admită faptul că contribuabilul nerezident - salariat sau independent - care percepe toate sau aproape toate veniturile sale în statul în care își exercită activitățile profesionale se află, în mod obiectiv, în aceeași situație, în ceea ce privește impozitul pe venit, ca și rezidentul statului respectiv, care exercită aceleași activități pe teritoriul acestuia. Amândoi sunt supuși impozitării doar în statul respectiv și baza de calcul a impozitului lor este aceeași.

21 În cazul în care contribuabilul nerezident nu este supus aceluiași tratament fiscal, în ceea ce privește deducerile din venitul său impozabil, ca și omologul său rezident, situația sa personală nu va fi luată în calcul nici de administrația fiscală a statului în care acesta își exercită activitățile profesionale - deoarece nu are reședința pe teritoriul acestuia - nici de statul de reședință - deoarece nu primește nici un venit pe teritoriul acestuia. În consecință, acesta va fi supus unei impuneri globale mai mari și astfel va fi dezavantajat în raport cu omologul său rezident.

22 Rezultă că un contribuabil nerezident, care, precum în acțiunea principală, primește toate sau aproape toate veniturile sale în statul în care își exercită activitățile profesionale, dar nu are dreptul să constituie un fond de pensii, deductibil în aceleași condiții fiscale ca și contribuabilul rezident, este supus unei discriminări.

23 Pentru a justifica dezavantajul fiscal suferit, în acest caz, de contribuabilii nerezidenți, guvernul olandez invocă principiul coerenței fiscale, enunțat în Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249), conform căruia trebuie să existe o corelare între sumele deduse din venitul impozabil și cele care sunt supuse impozitării. Dacă un nerezident ar putea să constituie un fond de pensii în Țările de Jos și astfel să obțină dreptul la o pensie, această pensie nu ar fi supusă impozitării în Țările de Jos, având în vedere că, în temeiul convenției fiscale bilaterale, încheiată între Belgia și Țările de Jos, citată anterior, un astfel de venit este impozitat în statul de reședință.

24 În primul rând, astfel cum a observat avocatul general la punctul 54 din concluziile sale, efectul convențiilor privind evitarea dublei impozitări, care, precum cea menționată anterior, urmează tiparul convenției tip a OCDE, este faptul că statul impozitează toate pensiile primite de rezidenți pe teritoriul său, indiferent de statul în care au fost plătite contribuțiile, dar, în schimb, renunță la impozitarea pensiilor primite în străinătate, chiar dacă acestea derivă din contribuțiile plătite pe teritoriul său, pe care le-a considerat ca fiind deductibile. Coerența fiscală nu a fost stabilită în privința aceleiași persoane, printr-o corelare riguroasă între deductibilitatea contribuțiilor și impozitarea pensiilor, ci aceasta a fost reportată la un alt nivel, cel al reciprocității normelor aplicabile în statele contractante.

25 Coerența fiscală fiind asigurată de o convenție bilaterală, încheiată cu un alt stat membru, acest principiu nu poate fi invocat pentru a justifica refuzul unei deduceri precum cea în cauză.

26 În orice caz, este necesar să se amintească, astfel cum a subliniat Comisia în observațiile sale scrise, că autoritățile fiscale pot aduna toate informațiile necesare, în conformitate cu Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, ediție specială în limba română: capitol 09 volum 01 p. 21 - 26).

27 Din punctele anterioare rezultă că o normă stabilită de un stat membru, care le permite rezidenților acestuia deducerea din venitul supus impozitului pe profit al unei întreprinderi, a sumelor alocate pentru constituirea unui fond de pensii, dar refuză acest avantaj resortisanților comunitari contribuabili, care, deși locuiesc în alt stat membru, primesc toate sau aproape toate veniturile în primul stat, nu poate să fie justificată prin faptul că plățile periodice, retrase ulterior din fondul de pensii, de către contribuabilul nerezident, nu sunt impozitate în primul stat, ci în statul de reședință – cu care acest stat a încheiat o convenție fiscală bilaterală privind evitarea dublei impozitări – chiar dacă, generalizarea avantajului respectiv nu permite garantarea, în cadrul sistemului fiscal în vigoare în primul stat, a unei corespondențe stricte între deductibilitatea sumelor depuse la fondul de pensii și caracterul impozabil al

sumelor care sunt retrase din pensia în cauză. O astfel de discriminare, contravine, prin urmare, articolului 52 din tratat.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

28 Cheltuielile efectuate de către guvernele german, italian și olandez și de către Comisia Comunităților Europene, care au 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,**

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, prin Ordonanța din 16 februarie 1994, declară:

**O normă stabilită de un stat membru, care le permite rezidenților acestuia deducerea din venitul supus impozitului pe profit al unei întreprinderi, a sumelor alocate pentru constituirea unui fond de pensii, dar refuză acest avantaj resortisanților comunitari contribuabili, care, deși locuiesc în alt stat membru, primesc toate sau aproape veniturile în primul stat, nu poate să fie justificată prin faptul că plățile periodice, retrase ulterior din fondul de pensii, de către contribuabilul nerezident, nu sunt impozitate în primul stat, ci în statul de reședință – cu care acest stat a încheiat o convenție fiscală bilaterală privind evitarea dublei impozitări – chiar dacă, generalizarea avantajului respectiv nu permite garantarea, în cadrul sistemului fiscal în vigoare în primul stat, a unei corespondențe stricte între deductibilitatea sumelor adăugate la fondul de pensii și caracterul impozabil al sumelor care sunt retrase din aceasta. O astfel de discriminare, contravine, prin urmare, articolului 52 din Tratatul CE.**

Rodríguez Iglesias	Schockweiler		Kapteyn
Gulmann	Jann	Mancini	
Moitinho de Almeida		Edward	Hirsch
Ragnemalm		Sevón	

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 11 august 1995.

Grefier  
R. Grass

Președinte  
G. C. Rodríguez Iglesias