

HOTĂRÂREA CURȚII

16 mai 2000*

Patrick Zurstrassen **împotriva** **Administration des Contributions Directes**

Cauza C-87/99

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Tribunal Administratif (Luxemburg)]

„Articolul 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 din Tratatul CE) – Tratatul egal – Impozit pe venit – Reședință separată a soților – Impozitare colectivă pentru cuplurile căsătorite”

În cauza C-87/99,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 din Tratatul CE), de către Tribunal Administratif (Luxemburg), de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe între

Patrick Zurstrassen

și

Administration des contributions directes,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 din Tratatul CE) și a articolului 1 din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității (JO L 257, p. 2),

CURTEA,

compusă din domnii J. C. Moitinho de Almeida, președintele celei de-a treia și a șasea camere, în calitate de președinte, D. A. O. Edward, L. Sevón și R. Schintgen, președinți de cameră, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (raportor), V. Skouris și doamna F. Macken, judecători,

avocat general: domnul D. Ruiz-Jarabo Colomer,
grefier: doamna D. Louterman-Hubeau, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru domnul Zurstrassen, de către J.-P. Noesen, avocat în Baroul din Luxemburg,

– pentru guvernul luxemburghez, de către domnul P. Steinmetz, director al Direcției juridice și culturale din cadrul Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,

*Limba de procedură: franceza.

– pentru guvernul spaniol, de către doamna M. López-Monís Gallego, Abogado del Estado, în calitate de agent,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către doamna H. Michard și domnul B. Mongin, membri ai Serviciului Juridic, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale domnului Zurstrassen, reprezentat de J.-P. Noesen, ale guvernului luxemburghez, reprezentat de domnul P. Steinmetz, asistat de către domnul J.-M. Klein, Conseiller de Direction în cadrul Administration des Contributions Directes, ale guvernului spaniol, reprezentat de către doamna M. López-Monís Gallego, precum și ale Comisiei, reprezentate de către domnul B. Mongin, prezentate în ședința din 14 decembrie 1999,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 27 ianuarie 2000,

pronunță prezenta

Hotărâre

1. Prin decizia din 11 martie 1999, primită la Curte la 12 martie 1999, Tribunal Administratif din Luxemburg a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 din Tratatul CE), o întrebare preliminară privind interpretarea articolului 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 din Tratatul CE) și a articolului 1 din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității (JO L 257, p. 2).
2. Această întrebare a fost adresată în cadrul unui litigiu între domnul Zurstrassen și Administration des Contributions Directes cu privire la calcularea impozitului pe venit.

Cu privire la cadrul juridic național

3. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din Legea luxemburgheză din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit (Mémorial A 1967, nr. 79, denumită în continuare „LIV”), astfel cum a fost modificată prin Legea din 6 decembrie 1990:

„Persoanele fizice sunt considerate ca fiind contribuabili rezidenți sau contribuabili nerezidenți, în funcție de faptul dacă acestea își au sau nu reședința fiscală sau reședința obișnuită în Marele Ducat al Luxemburgului.”

4. Articolul 3 din LIV prevede:

„Sunt impozitați în comun

a) soții care, la începutul anului de impozitare, sunt contribuabili rezidenți și nu locuiesc separat în fapt în temeiul unei scutiri acordate prin lege sau de către autoritatea judiciară;

b) contribuabilii rezidenți care se căsătoresc pe parcursul anului de impozitare;

c) soții care devin contribuabili rezidenți pe parcursul anului de impozitare și care nu locuiesc separat în fapt în temeiul unei scutiri acordate prin lege sau de către autoritatea judiciară.”

5. În sensul aplicării baremului de impozitare pentru calcularea impozitului, contribuabilii sunt repartizați în trei clase de impozitare. Astfel, articolul 119 din LIV prevede:

„1. Clasa 1 include persoanele care nu aparțin nici clasei 1a, nici clasei 2.

2. Clasa 1a include următorii contribuabili, cu condiția ca aceștia să nu aparțină clasei 2:

a) persoanele văduve;

b) persoanele care beneficiază de o reducere a impozitului pentru copil în condițiile definite la articolul 123;

c) persoanele care au împlinit 64 de ani la începutul anului de impozitare.

3. Clasa 2 include:

a) persoanele impozitate în comun în temeiul articolului 3;

b) persoanele văduve a căror căsătorie s-a încheiat prin deces pe parcursul celor trei ani anteriori impozitării;

c) persoanele divorțate, separate de drept sau separate în fapt în temeiul unei scutiri acordate prin lege sau de către autoritatea judiciară pe parcursul celor trei ani anteriori anului de impozitare, în cazul în care înainte de această perioadă și pe parcursul a cinci ani, acestea nu au beneficiat de prezenta dispoziție sau de o dispoziție similară anterioară.”

6. Contribuabilii care intră sub incidența clasei a doua de impozitare beneficiază, luând în considerare venituri egale și fără să se țină seama de eventualele deduceri, de o impozitare mai favorabilă decât cei incluși în clasa 1. Articolul 121 din LIV prevede:

„Impozitul datorat de contribuabilii din clasa 2 reprezintă dublul sumei care, prin aplicarea tarifului prevăzut la articolul 118, corespunde jumătății din venitul impozabil.”

7. În afară de aceasta, articolul 157a alineatul (3) din LIV prevede:

„...contribuabilii nerezidenți, căsătoriți și care nu locuiesc separat în fapt, sunt impozitați, la cerere, în clasa a doua de impozitare cu condiția să fie impozabili în Marele Ducat al Luxemburgului pentru mai mult de 50 % din veniturile profesionale ale gospodăriei acestora. În cazul în care ambii soți obțin venituri profesionale impozabile în Marele Ducat al Luxemburgului, cererea determină impozitarea lor în comun.”

Cu privire la acțiunea principală

8. Domnul Zurstrassen și soția acestuia sunt de naționalitate belgiană. Domnul Zurstrassen desfășoară o activitate salariată la Luxemburg, unde își are reședința, în timp ce soția acestuia, fără profesie și copiii acestora locuiesc în continuare la Battice, Belgia, în special din motive de școlarizare. Cuplul se reunește, în general, la sfârșit de săptămână la Battice.
9. Aproape toate veniturile gospodăriei (98 %) provin din veniturile profesionale ale domnului Zurstrassen la Luxemburg, iar cei 2 % rămași reprezintă veniturile obținute de acesta în

calitatea sa de profesor la Universitatea Catolică din Louvain, în Belgia. Soția acestuia nu dispune de venituri proprii, astfel încât nu este impozabilă în statul în care își are reședința.

10. În deciziile de impunere privind impozitul pe venit pentru anii fiscali 1995 și 1996, emise în mai 1997, Administration des Contributions Directes l-a încadrat pe domnul Zurstrassen în clasa 1 de impozitare, aplicabilă persoanelor necăsătorite.
11. În urma unei reclamații înaintate directorului Administration des Contributions Directes, rămase fără răspuns, domnul Zurstrassen a introdus, la 5 februarie 1998, două acțiuni în fața instanței de trimitere „pentru modificarea sau anularea” deciziilor de impunere privind impozitul pe venit pentru anii fiscali 1995 și 1996.
12. Domnul Zurstrassen a susținut în fața instanței de trimitere că deciziile în litigiu au un caracter discriminatoriu în măsura în care el și soția sa sunt defavorizați, pe de o parte, față de soții care locuiesc separat pe teritoriul luxemburghez, care beneficiază, în temeiul articolului 3 litera (a) din LIV, de impozitarea colectivă (și, prin urmare, de un barem mai favorabil) și, pe de altă parte, față de nerezidenții căsătoriți care nu sunt separați în fapt, care obțin mai mult de 50 % din veniturile profesionale ale gospodăriei în Luxemburg și care lucrează amândoi în Luxemburg, din moment ce, fiind asimilați rezidenților din punct de vedere fiscal, aceștia pot beneficia de o impozitare colectivă în temeiul articolului 157a alineatul (3) din LIV. Asemenea discriminări sunt contrare articolului 48 din tratat.
13. Ca urmare a constatării că domnul Zurstrassen și-a exercitat dreptul la libera circulație a lucrătorilor consacrat prin articolul 48 din tratat și își are reședința în Luxemburg și a întrebării cu privire la compatibilitatea cu dreptul comunitar a regimului fiscal în litigiu, Tribunal Administratif din Luxemburg a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarea întrebare:

„Articolul 48 din Tratatul privind Uniunea Europeană și articolul 1 alineatul (1) din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 din 15 octombrie 1968, menționat anterior, se opun unei reglementări naționale care condiționează beneficiul impozitării colective a ambilor soți și al clasei 2 de impozitare corespunzătoare, care acordă soților, sub rezerva anumitor condiții, o sarcină fiscală mai favorabilă decât cea care le-ar reveni în cazul unei impozitări individuale, de faptul că ambii soți neseparați nici în fapt, nici pe baza unei hotărâri judecătorești, trebuie să își aibă reședințele fiscale respective în același stat membru și care exclude, astfel, de la beneficiul acestui regim de impozitare soțul care se stabilește într-un stat membru, lăsând restul familiei sale într-un alt stat membru?”

14. Articolul 48 alineatul (2) din tratat prevede că libera circulație a lucrătorilor „presupune eliminarea oricărei discriminări pe bază de naționalitate, între lucrătorii statelor membre, în ceea ce privește ocuparea forței de muncă, remunerația și celelalte condiții de muncă”.
15. Articolul 1 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1612/68 prevede:

„Orice resortisant al unui stat membru, indiferent de reședința sa, are dreptul de acces la o activitate salariată și de a desfășura această activitate pe teritoriul altui stat membru, în conformitate cu actele cu putere de lege și cu actele administrative care reglementează încadrarea în muncă a resortisanților statului respectiv.”
16. Este necesar să se adauge că articolul 7 alineatul (2) din același regulament prevede că lucrătorul resortisant al unui stat membru beneficiază, pe teritoriul celorlalte state membre, „de aceleași avantaje sociale și fiscale ca lucrătorii naționali”.

17. Prin urmare, este necesar să se înțeleagă întrebarea preliminară ca dorind să afle mai precis dacă articolul 48 alineatul (2) din tratat și articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68 se opun unei reglementări naționale care, în ceea ce privește impozitul pe venit, condiționează beneficiul impozitării colective a soților neseparați, nici în fapt, nici pe baza unei hotărâri judecătorești, de faptul că aceștia din urmă trebuie să fie amândoi rezidenți pe teritoriul național și refuză acordarea acestui avantaj fiscal unui lucrător rezident în acest stat, în care acesta obține aproape toate veniturile gospodăriei și al cărui soț/a cărui soție are reședința în alt stat membru.
18. În temeiul unei jurisprudențe constante, regulile tratamentului egal, atât din tratat, cât și din articolul 7 din Regulamentul nr. 1612/68, interzic nu numai discriminarea directă pe bază de naționalitate, ci și toate formele disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în fapt la același rezultat (a se vedea, în special, Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, cauza 152/73, Rec. p. 153, punctul 11).
19. În cazul de față, trebuie constatat că beneficiul impozitării colective pentru cuplurile căsătorite este supus unei condiții de reședință pentru ambii soți, pe care resortisanții din Luxemburg o pot îndeplini mai ușor decât resortisanții din alte state membre care s-au stabilit în Marele Ducat al Luxemburgului pentru a desfășura aici o activitate economică și ai căror membri ai familiei locuiesc, cel mai adesea, în afara Luxemburgului.
20. Prin urmare, condiția ca ambii soți să aibă reședința pe teritoriul național nu este de natură să asigure tratamentul egal prevăzut la articolul 48 alineatul (2) din tratat și la articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.
21. Este adevărat că, în ceea ce privește impozitele directe, astfel cum a hotărât deja Curtea și cum a reamintit guvernul spaniol, situația rezidenților și cea a nerezidenților într-un stat nu sunt, în general, comparabile în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident constituie, cel mai adesea, numai o parte a venitului său global, centralizat la locul său de reședință, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultată din luarea în considerare a tuturor veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, poate fi evaluată cel mai ușor în locul în care sunt centralizate interesele sale personale și financiare, ceea ce corespunde, în general, reședinței sale obișnuite (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, cauza C-279/93, Rec. p. I-225, punctele 31 și 32 și Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind, cauza C-391/97, Rec. p. I-5451, punctul 22).
22. Cu toate acestea, în cazul de față, domnul Zurstrassen este contribuabil rezident în statul pe teritoriul căruia obține aproape toate veniturile sale profesionale.
23. În aceste condiții, decizia autorităților fiscale luxemburgheze de a-l considera pe domnul Zurstrassen drept contribuabil necăsătorit fără persoane aflate în întreținere, deși este căsătorit și are copii, pentru motivul că soția sa, care nu are venituri proprii, și-a păstrat reședința în alt stat membru nu poate fi justificată în lumina mențiunilor reamintite la punctul 21 din hotărâre. Marele Ducat al Luxemburgului este singurul stat care poate să ia în considerare situația personală și familială a domnului Zurstrassen, din moment ce acesta din urmă nu este numai rezident în acest stat, ci, în plus, obține aici aproape toate veniturile profesionale ale familiei.
24. Cu toate acestea, pentru a justifica poziția administrației sale fiscale, guvernul luxemburghez a subliniat faptul că impozitarea colectivă a soților simplifică perceperea taxelor, deoarece aceștia sunt responsabili solidar, iar încasatorul contribuțiilor poate să ia măsuri împotriva

oricăruia dintre soți și să reclame plata integrală a datoriei fiscale de la oricare dintre aceștia. O asemenea posibilitate lipsește în cazul în care unul dintre soți nu este rezident.

25. Indiferent dacă obiectivul de facilitare a percepției taxelor poate justifica în mod legitim un tratament inegal în funcție de reședința contribuabilului, este suficient să se constate că legislația fiscală luxemburgheză în sine permite impozitarea colectivă a cuplurilor nerezidente cu singura condiție ca mai mult de 50 % din veniturile profesionale ale cuplului să fie impozabile în Luxemburg, chiar dacă obstacolele materiale la perceperea impozitului sunt mai mari decât în cazul acțiunii principale.
26. În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 48 alineatul (2) din tratat și articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68 se opun aplicării unei reglementări naționale care, în ceea ce privește impozitul pe venit, condiționează beneficiul impozitării colective a soților neseperați, nici în fapt, nici pe baza unei hotărâri judecătorești, de faptul că aceștia din urmă trebuie să fie amândoi rezidenți pe teritoriul național și refuză acordarea acestui avantaj fiscal unui lucrător rezident în acest stat, în care acesta obține aproape toate veniturile gospodăriei și al cărui soț/a cărui soție are reședința în alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27. Cheltuielile efectuate de către guvernele luxemburghez și spaniol, precum și de către Comisie, 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 pendinte 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 întrebarea adresată de către Tribunal Administrativ din Luxemburg, prin decizia din 11 martie 1999, declară:

Articolul 48 alineatul (2) din Tratatul CE [devenit, după modificare, articolul 39 alineatul (2) din Tratatul CE] și articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității se opun aplicării unei reglementări naționale care, în ceea ce privește impozitul pe venit, condiționează beneficiul impozitării colective a soților neseperați, nici în fapt, nici pe baza unei hotărâri judecătorești, de faptul că aceștia din urmă trebuie să fie amândoi rezidenți pe teritoriul național și refuză acordarea acestui avantaj fiscal unui lucrător rezident în acest stat, în care acesta obține aproape toate veniturile gospodăriei și al cărui soț/a cărui soție are reședința în alt stat membru.

Moitinho de Almeida

Edward

Sevón

Schintgen

Kapteyn

Gulmann

Hirsch

Ragnemalm

Wathelet

Skouris

Macken

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 16 mai 2000.

Grefier
R. Grass

Președinte
G. C Rodriguez Iglesias