

## HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

21 februarie 2006\*

**Hans-Jürgen Ritter-Coulais și Monique Ritter-Coulais**

**împotriva**

**Finanzamt GERMERSHEIM**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Bundesfinanzhof)

„Legislația fiscală — Impozitul pe venit — Articolul 48 din Tratatul CEE (devenit articolul 48 din Tratatul CE, acesta devenit, după modificare, articolul 39 CE) — Reglementări naționale care limitează luarea în considerare a pierderilor de venituri locative ale bunurilor imobile situate pe teritoriul unui alt stat membru”

**Cauza C-152/03**

În cauza C-152/03,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, în temeiul articolului 234 CE, introdusă de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 13 noiembrie 2002, primită de Curte la 2 aprilie 2003, în procedura

**Hans-Jürgen Ritter-Coulais,**

**Monique Ritter-Coulais**

împotriva

**Finanzamt GERMERSHEIM,**

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, președinți de cameră, doamna N. Colneric, domnii S. von Bahr (raportor), J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii P. Kûris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet și M. Ileșiè, judecători,

avocat general: domnul P. Léger

grefier: doamna M.-F. Contet, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 octombrie 2004,

după examinarea observațiilor prezentate:

---

\* Limba de procedură: germana.

- pentru domnul și doamna Ritter-Coulais, de M. Ross, Rechtsanwalt,
- pentru guvernul german, de doamna A. Tiemann și de domnul K.-D. Müller, în calitate de agenți,
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna C. Jackson, în calitate de agent, asistată de domnul R. Plender, QC,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii J. Grunwald și R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 1 martie 2005,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare vizează interpretarea articolelor 52 din Tratatul CEE (devenit articolul 52 din Tratatul CE, acesta devenit, după modificare, articolul 43 CE) și 73 B din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între domnul și doamna Ritter-Coulais (denumiți în continuare „soții Ritter-Coulais”), pe de o parte, și Finanzamt Germersheim, pe de altă parte, privind impozitul pe venit la plata căruia aceștia au fost supuși în Germania pentru anul 1987.

#### **Cadrul juridic, litigiul în acțiunea principală și întrebările preliminare**

3 Soții Ritter-Coulais au fost obligați la plata impozitului în Germania în temeiul exercițiului fiscal 1987 în calitate de persoane fizice supuse la plata impozitului pe ansamblul veniturilor lor, în temeiul articolului 1 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea sa aplicabilă în 1987 (denumită în continuare „EStG 1987”). În statul membru menționat aceștia obțineau venituri pentru o activitate în calitate de profesori de liceu, dar locuiau într-o casă individuală situată în Franța, pe care aceștia o dețineau. Reiese că, în acea perioadă, domnul Ritter-Coulais avea cetățenia germană, iar doamna Ritter-Coulais avea dubla cetățenie franceză și germană.

4 În temeiul articolului 32 b alineatul 2 punctul 2 din EStG 1987, soții Ritter-Coulais au cerut ca „veniturile negative” (pierderi de venit) care rezultă din utilizarea pentru nevoile personale a casei lor drept locuință să fie luate în considerare pentru stabilirea nivelului impozitelor pe care aceștia trebuiau să le plătească în temeiul exercițiului fiscal menționat.

5 „Veniturile negative” menționate sunt venituri aferente exploatarea bunurilor imobiliare care sunt impozabile doar în statul în care aceste bunuri sunt situate și anume, în acțiunea principală, în Franța, în temeiul articolului 3 alineatul (1) din Convenția dintre Republica Franceză și Republica Federală Germania în vederea evitării dublei impozitări și în vederea stabilirii de norme de asistență administrativă și juridică reciprocă în materie de impozit pe venit și pe avere, precum și în materie de taxe de brevet și taxe funciare, semnată la Paris la 21 iulie 1959, astfel

cum a fost modificată printr-un Act adițional la 9 iunie 1969 (denumită în continuare „Convenția fiscală franco-germană”).

6 Cu toate acestea, articolul 20 alineatul (1) litera (a) din Convenția fiscală franco-germană prevede că această circumstanță nu limitează dreptul Republicii Federale Germania de a lua în considerare aceste venituri pentru a stabili nivelul impozitelor datorate în acest stat membru.

7 Astfel, în temeiul articolului 32 b alineatele (1) și (2) din EStG 1987, administrația fiscală germană ia în considerare, pentru calcularea nivelului impozitelor, venituri din surse străine. Totuși, în ceea ce privește articolul 2 a alineatul (1) prima teză punctul 4 din aceeași lege acesta prevede că, în absența veniturilor pozitive care provin din închirierea unui bun imobiliar situat într-un alt stat, nu trebuie să se țină seama de pierderile de venituri de aceeași natură provenind din același stat pentru stabilirea bazei fiscale sau pentru calcularea nivelului impozitelor.

8 Soții Ritter-Coulais au prezentat o reclamație în fața Finanzamt Germersheim vizând ca nivelul impozitelor lor datorate în temeiul exercițiului fiscal 1987 să fie calculat ținând cont de veniturile negative aferente acestui exercițiu. Având în vedere că această reclamație a fost respinsă, iar autoritatea de primă instanță a confirmat poziția administrației fiscale, aceștia au introdus o acțiune în „revizuire” în fața Bundesfinanzhof.

9 Acesta din urmă dorește să afle dacă, fiind vorba despre contribuabilii impozabili în Germania, tratamentul diferențiat al veniturilor negative care rezultă din exploatarea imobilelor, în funcție de cazul în care aceștia sunt situați în Germania sau pe teritoriul unui alt stat membru, este compatibil cu dreptul comunitar și, în special, cu libertatea de stabilire și de liberă circulație a capitalurilor.

10 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Este contrar articolelor 43 și 56 din Tratatul de instituire a Comunității Europene faptul ca o persoană fizică, supusă la o obligație fiscală nelimitată în Germania, care obține din sursă germană veniturile dintr-o activitate salarizată, să nu fie autorizată să deducă din baza de calcul a impozitului său pe venit în Germania pierderile de venituri locative survenite într-un alt stat membru?

2) Dacă nu este acesta cazul, este contrar articolelor 43 și 56 din tratat faptul ca nici pierderile menționate anterior să nu poată fi luate în considerare în temeiul a ceea ce este numită „clauza de progresivitate negativă?”

### **Cu privire la prima întrebare**

11 Prin prima sa întrebare, instanța națională dorește să afle dacă normele din tratat privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor se opun unei reglementări naționale precum cea din acțiunea principală. Această instanță subliniază că reglementarea menționată nu permite persoanelor fizice care se află în situația soților Ritter-Coulais, care obțin venituri într-un alt stat membru dintr-o activitate salarizată și care sunt acolo impozabile în mod nelimitat, să deducă din baza de calcul a impozitelor lor datorate în acest stat membru pierderile de venituri aferente unei case de locuit pe care aceștia o folosesc în mod personal în acest scop și care este situată într-un alt stat membru.

12 Însă, din decizia de trimitere rezultă că soții Ritter-Coulais au cerut Finanzamt Germersheim, în cadrul litigiului în acțiunea principală, să țină seama de pierderile de venituri locative aferente exercițiului fiscal 1987 nu pentru a stabili baza impozabilă în temeiul acestuia, ci doar pentru a calcula nivelul impozitului aplicabil, situație la care se face referire la a doua întrebare adresată în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

13 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că procedura prevăzută la articolul 234 din tratat este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale (a se vedea, în special, Hotărârea din 16 iulie 1992, Lourenço Dias, cauza C-343/90, Rec., p. I-4673, punctul 14; Hotărârea din 12 iunie 2003, Schmidberger, cauza C-112/00, Rec., p. I-5659, punctul 30 și jurisprudența menționată, precum și Hotărârea din 18 martie 2004, Siemens și ARGE Telekom, cauza C-314/01, Rec., p. I-2549, punctul 33).

14 În cadrul acestei cooperări, instanța națională sesizată cu privire la litigiu, care este singura care cunoaște direct faptele din acțiunea principală și care va trebui să își asume responsabilitatea hotărârii care urmează să fie pronunțată, este, în lumina elementelor specifice ale cauzei, cea mai competentă să aprecieze atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe hotărârea, cât și pertinenta întrebărilor pe care aceasta le adresează Curții (a se vedea, în special, Hotărârea Lourenço Dias, menționată anterior, punctul 15; Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital, cauza C-390/99, Rec., p. I-607, punctul 18; Schmidberger, menționată anterior, punctul 31, precum și Hotărârea Siemens și ARGE Telekom, menționată anterior, punctul 34).

15 Acest lucru nu schimbă cu nimic faptul că este de competența Curții, în caz de nevoie, să examineze condițiile în care este sesizată de instanța națională, pentru a-și verifica propria competență și, în special, pentru a stabili dacă interpretarea dreptului comunitar care se solicită prezintă o legătură cu realitatea și obiectul acțiunii principale, astfel încât Curtea să nu fie determinată să formuleze opinii consultative privind întrebările generale sau ipotetice. Dacă rezultă că întrebarea adresată nu este în mod evident relevantă pentru soluționarea acestui litigiu, Curtea trebuie să constate că nu este necesar să se pronunțe (Hotărârea din 16 decembrie 1981, Foglia, 244/80, Rec., p. 3045, punctul 21; Hotărârea Lourenço Dias, menționată anterior, punctul 20; Hotărârea Canal Satélite Digital, menționată anterior, punctul 19; Hotărârea din 30 septembrie 2003, Inspire Art, cauza C-167/01, Rec., p. I-10155, punctele 44 și 45, precum și Hotărârea Siemens și ARGE Telekom, menționată anterior, punctul 35).

16 Având în vedere că litigiul cu privire la care este sesizată instanța de trimitere nu privește situația vizată la prima întrebare și anume stabilirea bazei impozabile, ci doar situația care face obiectul celei de-a doua întrebări și anume calcularea nivelului impozitului aplicabil, un răspuns la prima întrebare nu este relevant pentru soluționarea litigiului menționat.

17 Având în vedere cele de mai sus nu este necesar să se răspundă la prima întrebare, iar răspunsul Curții trebuie să se limiteze la a doua întrebare.

### **Cu privire la a doua întrebare**

18 Prin a doua întrebare a sa, instanța națională dorește să afle dacă normele din tratat privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor se opun unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care nu permite persoanelor fizice care obțin venituri într-un alt stat membru dintr-o activitate salarizată și care sunt acolo impozabile în mod nelimitat, să

solicite, în scopul stabilirii nivelului de impozitare a veniturilor menționate în acel stat, luarea în considerare a pierderilor de venituri locative aferente unei case de locuit pe care aceștia o folosesc în mod personal în acest scop și care este situată într-un alt stat membru.

19 În această privință, fiind vorba în primul rând despre libertatea de stabilire, trebuie să se amintească faptul că, în temeiul unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora (Hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant, cauza C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 40 și jurisprudența menționată).

20 Or, litigiul cu privire la care a fost sesizată instanța națională privește persoanele fizice care exercită o activitate salariată în calitate de profesori într-un liceu public german, care solicită, în scopul impozitării veniturilor acestora în Germania, luarea în considerare a pierderilor de venituri locative aferente casei de locuit a acestora situate în Franța.

21 Rezultă că o interpretare a normelor din tratat privind libertatea de stabilire nu prezintă nicio utilitate pentru soluționarea litigiului din acțiunea principală.

22 În al doilea rând, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, trebuie indicat faptul că neluarea în considerare, în scopul impozitării de venituri obținute în Germania, a pierderilor de venituri locative aferente unei case situate în Franța este o situație care, *a priori* și în stadiul actual al dreptului comunitar, ar fi susceptibilă de a intra sub incidența domeniului de aplicare a liberei circulații a capitalurilor, în temeiul articolului 56 CE.

23 Or, acțiunea principală privește exercițiul fiscal 1987 și anume o situație factuală și juridică anterioară atât introducerii prin Tratatul UE a articolului 73 B în Tratatul CE, cât și adoptării și intrării în vigoare a Directivei 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 privind punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10), care a realizat liberalizarea completă a circulației capitalului.

24 Trebuie să se amintească faptul că articolul 67 alineatul (1) din Tratatul CEE (devenit articolul 67 alineatul (1) din Tratatul CE, acesta abrogat prin Tratatul de la Amsterdam) nu a implicat eliminarea restricțiilor impuse circulației capitalului, de la sfârșitul perioadei de tranziție. Astfel, această eliminare a fost rezultatul directivelor Consiliului, adoptate în temeiul articolului 69 din Tratatul CEE (devenit articolul 69 din Tratatul CE, acesta fiind abolit prin Tratatul de la Amsterdam) (a se vedea Hotărârea din 11 noiembrie 1981, Casati, cauza 203/80, Rec., p. 2595, punctele 8 - 13 și Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson, cauza C-484/93, Rec., p. I-3955, punctul 5).

25 Fiind vorba de exercițiul fiscal 1987, directiva relevantă era Prima Directivă a Consiliului din 11 mai 1960 privind punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO 1960, 43, p. 921), astfel cum a fost modificată și completată ultima dată prin Directiva 86/566/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 (JO L 332, p. 22).

26 Această primă directivă privind punerea în aplicare a articolului 67 din tratat se limita la a prevedea, la articolul 1 alineatul (1), acordarea de către statele membre a autorizației de schimb necesară pentru încheierea sau executarea tranzacțiilor și pentru transferurile între resortisanții statelor membre privitor la circulația capitalului, menționată în anexele respectivei directive.

27 Prin urmare, normele în materie de liberă circulație a capitalurilor, aplicabile la data faptelor din litigiul în acțiunea principală și anume în 1987, nu se opuneau interdicției de luare în considerare, pentru calcularea nivelului de impozitare a veniturilor într-un stat membru, a pierderilor de venituri locative aferente unei case situate într-un alt stat membru.

28 Comisia consideră că situația soților Ritter-Coulais ar trebui să fie examinată în lumina principiului de liberă circulație a lucrătorilor enunțat la articolul 48 din Tratatul CEE (devenit articolul 48 din Tratatul CE, acesta devenind, după modificare, articolul 39 CE).

29 În această privință, trebuie să se indice că, deși, pe plan formal, instanța națională a limitat cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare la interpretarea libertății de stabilire și de liberă circulație a capitalurilor, o astfel de împrejurare nu împiedică Curtea să furnizeze instanței naționale toate elementele de interpretare ale dreptului comunitar care pot fi utile la pronunțarea cauzei cu privire la care aceasta a fost sesizată, indiferent dacă această instanță a făcut sau nu referire la acestea în enunțul întrebării sale (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 12 decembrie 1990, SARPP, cauza C-241/89, Rec., p. I-4695, punctul 8; Hotărârea din 2 februarie 1994, Verband Sozialer Wettbewerb/Clinique, cauza C-315/92, Rec., p. I-317, punctul 7; Hotărârea din 4 martie 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, cauza C-87/97, Rec., p. I-1301, punctul 16 și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel, cauza C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 44).

30 Prin urmare, trebuie să se examineze reglementarea națională în lumina articolului 48 din tratat.

31 În această privință, trebuie să se amintească faptul că orice resortisant comunitar, independent de locul în care își are reședința și de cetățenie, care a utilizat dreptul la libera circulație a lucrătorilor și care a exercitat o activitate profesională într-un stat membru diferit de cel în care își are reședința, intră în domeniul de aplicare a articolului 48 din Tratatul CE (a se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot, cauza C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 76, precum și Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck-Schilling, cauza C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 23 și, de asemenea, Hotărârea din 7 iulie 2005, Van Pommeren-Bourgondiën, cauza C-227/03, Rec., p. I-6101, punctele 19, 44 și 45).

32 Rezultă că situația soților Ritter-Coulais, care lucrau într-un stat membru diferit de cel în care își aveau reședința reală, intră sub incidența domeniului de aplicare a articolului 48 din tratat.

33 De asemenea, rezultă dintr-o jurisdicție constantă că ansamblul dispozițiilor din tratat privind libera circulație a persoanelor urmărește să faciliteze, pentru resortisanții comunitari, desfășurarea activităților profesionale de orice natură pe teritoriul Comunității și se opun măsurilor care i-ar putea defavoriza pe acești resortisanți atunci când doresc să desfășoare o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 7 iulie 1992, Singh, cauza C-370/90, Rec., p. I-4265, punctul 16; Hotărârea din 26 ianuarie 1999, Terhoeve, cauza C-18/95, Rec., p. I-345, punctul 37; Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Graf, cauza C-190/98, Rec., p. I-493, punctul 21; Hotărârea din 15 iunie 2000, Sehrer, cauza C-302/98, Rec., p. I-4585, punctul 32, precum și Hotărârea Schilling și Fleck-Schilling, menționată anterior, punctul 24).

34 În această privință, trebuie să se amintească faptul că, dacă reglementarea națională aplicabilă, și anume articolele 32 b alineatele (1) și (2), precum și 2 a alineatul (1) prima teză punctul 4 din EStG 1987, ia în considerare veniturile pozitive privind exploatarea caselor situate în străinătate

pentru calculul nivelului de impozitare, aceasta nu ia în considerare, în absența unor astfel de venituri pozitive, pierderile de venituri de aceeași natură.

35 Rezultă că persoanele care, precum soții Ritter-Coulais, lucrau în Germania, dar care își aveau reședința în propria casă situată într-un alt stat membru, nu aveau, în absența veniturilor pozitive, dreptul de a solicita luarea în considerare a pierderilor privind exploatarea propriei case pentru stabilirea nivelului de impozitare a veniturilor lor, spre deosebire de persoanele care lucrau și își aveau reședința în propria casă în Germania.

36 Chiar dacă reglementarea națională în cauză nu privește direct nerezidenții, aceștia din urmă sunt mai adesea proprietarii unei case situate în afara teritoriului german decât rezidenții.

37 Rezultă că tratamentul rezervat lucrătorilor nerezidenți prin reglementarea națională este mai puțin avantajos decât cel de care beneficiază lucrătorii care își au reședința în Germania în propriile case.

38 În consecință, o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală este în principiu interzisă de articolul 48 din Tratatul CE.

39 Cu toate acestea, trebuie subliniat că guvernul german susține că tratamentul nefavorabil aplicat nerezidenților este justificat prin necesitatea de a garanta coerența fiscală a regimului național în care se înscrie reglementarea menționată.

40 În această privință, este suficient să se constate că, având în vedere că regimul fiscal german ia în considerare, în scopul stabilirii nivelului de impozitare, veniturile pozitive legate de exploatarea unei case utilizate drept locuință situată într-un alt stat membru, nicio considerare de coerență fiscală nu este susceptibilă de a fi invocată pentru a justifica refuzul de a lua în considerare în aceleași scopuri pierderile de venituri de aceeași natură și care provin din același stat.

41 Având în vedere observațiile precedente, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată că articolul 48 din Tratatul CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care nu permite persoanelor fizice care obțin venituri într-un stat membru dintr-o activitate salarizată și care sunt impozabile în acel stat în mod nelimitat, să solicite, în scopul stabilirii nivelului de impozitare a veniturilor în acel stat, luarea în considerare a pierderilor de venituri locative aferente unei case de locuit pe care aceștia o folosesc personal în acest scop și care este situată într-un alt stat membru, pe când veniturile locative pozitive aferente unei asemenea case de locuit ar fi luate în considerare.

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

42 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. Cheltuielile efectuate pentru a depune observații în fața Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră), declară:

**Articolul 48 din Tratatul CEE (devenit articolul 48 din Tratatul CE, acesta devenind, după modificare, articolul 39 CE) trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care nu permite persoanelor fizice care obțin venituri într-un stat membru dintr-o activitate salarizată și care sunt impozabile în acel stat în mod nelimitat, să solicite, în scopul stabilirii nivelului de impozitare a acestor venituri în acel stat, luarea în considerare a pierderilor de venituri locative aferente unei case de locuit pe care aceștia o folosesc personal în acest scop și care este situată într-un alt stat membru, în timp ce veniturile locative pozitive aferente unei asemenea case ar fi luate în considerare.**

Semnături