

Cauza C-527/06

R. H. H. Renneberg

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„Libera circulație a lucrătorilor – Articolul 39 CE – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Stabilirea bazei de impozitare – Resortisant al unui stat membru care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor impozabile în acest stat – Reședință într-un alt stat membru”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare personal*

(art. 39 CE)

2. *Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Egalitate de tratament – Remunerație – Impozite pe venit*

(art. 39 CE)

1. Situația unui resortisant comunitar care, în urma transferării reședinței sale dintr-un prim stat membru al cărui resortisant este într-un al doilea stat, exercită o activitate salarizată într-un stat membru diferit de statul de reședință se încadrează, în urma transferului respectiv, în domeniul de aplicare al articolului 39 CE.

(a se vedea punctul 37)

2. Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, în temeiul căreia un resortisant comunitar, nerezident al statului membru în care acesta obține venituri ce constituie totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, nu poate să invoce venituri negative aferente unei case cu destinație de locuință situate în alt stat membru, al cărei proprietar este, în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor respective în acest stat membru, în timp ce un rezident al primului stat membru poate invoca astfel de venituri negative în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor sale.

În ceea ce privește impozitarea directă, situația rezidenților și cea a nerezidenților într-un anumit stat membru nu sunt, ca regulă generală, comparabile, întrucât prezintă diferențe obiective atât din punctul de vedere al sursei de venit, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale a contribuabilului sau al luării în considerare a situației personale sau familiale. Cu toate acestea, în prezența unui avantaj fiscal refuzat nerezidenților, o diferență de tratament între aceste două categorii de contribuabili ar putea fi calificată drept discriminare, atât timp cât nu există niciun fel de diferență obiectivă de situație de natură să justifice o diferență de tratament cu privire la acest aspect. Acesta este cazul în special atunci când un contribuabil nerezident nu obține un venit important în statul membru în care are reședința și obține cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile în statul membru în care este încadrat în muncă, astfel încât statul

membru de reședință nu este în măsura să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale, discriminarea constând în faptul că aceasta nu este luat în considerare nici în statul membru de reședință, nici în statul membru în care este încadrat în muncă.

În măsura în care, deși are reședința într-un stat membru, o persoană obține cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate salariată exercitată într-un alt stat membru, fără a obține un venit semnificativ în statul membru în care are reședința, aceasta se află, în vederea luării în considerare a capacității sale contributive, într-o situație comparabilă în mod obiectiv, în raport cu statul membru în care este încadrat în muncă, cu situația unui rezident în acest din urmă stat membru, care exercită de asemenea o activitate salariată în acest stat. Atunci când un stat membru ia în considerare veniturile negative aferente unui imobil situat în alt stat membru în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe venit datorat de contribuabilii rezidenți, statul membru are și obligația, cu privire la rezidenții acestui din urmă stat membru care obțin totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor lor impozabile în primul stat membru și care nu obțin niciun venit semnificativ în statul membru în care au reședința, să ia în considerare aceste venituri negative în aceleași scopuri. În lipsa îndeplinirii acestei obligații, situația acestor din urmă contribuabili nu ar fi luată în considerare în această privință în niciunul dintre cele două state membre menționate.

Diferența de tratament în discuție nu rezultă din simpla neconcordanță care există între sistemele fiscale interne ale celor două state membre menționate. Astfel, chiar dacă statul membru de reședință ar aproba respectiva luare în considerare a unor pierderi în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe venitul rezidenților și, un contribuabil care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale în statul membru în care este încadrat în muncă nu ar putea în orice caz să beneficieze de acest avantaj.

În ceea ce privește riscul dublei luări în considerare a pierderilor aferente unui imobil aparținând unui contribuabil nerezident, reglementarea națională în discuție are ca scop evitarea materializării unui astfel de risc în privința contribuabililor rezidenți care suportă pierderi de venituri aferente unui imobil situat în celălalt stat membru, a căror situație poate fi comparată cu situația unui contribuabil nerezident care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale în statul membru vizat. În plus, în ipoteza în care o parte din operațiunile unui contribuabil ar fi efectuate pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care își exercită activitatea salariată, acest stat membru poate solicita autorităților competente ale celui alt stat membru toate informațiile susceptibile de a-i permite stabilirea corectă a impozitului pe venit sau toate informațiile pe care le consideră necesare pentru a aprecia cuantumul exact al impozitului pe venit datorat de un contribuabil în funcție de legislația pe care o aplică.

În consecință, o astfel de diferență de tratament, care se întemeiază pe criteriul reședinței, prezintă un caracter discriminatoriu, întrucât, în timp ce veniturile imobiliare negative aferente unui imobil situat în alt stat membru sunt luate în considerare de statul membru respectiv în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor, în special a veniturilor profesionale ale contribuabililor care sunt încadrați în muncă și care au reședința în acest din urmă stat membru, veniturile respective nu pot fi luate în considerare în situația unui contribuabil care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate salariată exercitată în acest stat membru, dar care nu are reședința în statul membru respectiv. În consecință, o astfel de reglementare națională constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor, interzis în principiu prin articolul 39 CE.

(a se vedea punctele 59-62, 66, 71, 75, 77-80 și 84 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 octombrie 2008(*)

„Libera circulație a lucrătorilor – Articolul 39 CE – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Stabilirea bazei de impozitare – Resortisant al unui stat membru care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor impozabile în acest stat – Reședință într-un alt stat membru”

În cauza C-527/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 22 decembrie 2006, primită de Curte la 27 decembrie 2006, în procedura

R. H. H. Renneberg

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, domnii A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 mai 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Renneberg, de el însuși;
- pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de doamna K. Wistrand, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal, A. Weimar și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 iunie 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolelor 39 CE ?i 56 CE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între domnul Renneberg, resortisant olandez, pe de o parte, ?i Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finan?e), pe de alt? parte, cu privire la refuzul administra?iei fiscale de a lua în considerare pierderile locative aferente unui imobil pe care domnul Renneberg îl posed? în Belgia ?i în care are re?edin?a, în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe venit pe care acesta îl datoreaz? în ??rile de Jos, unde ob?ine totalitatea veniturilor sale profesionale.

Cadrul juridic

Dispozi?iile conven?iei

3 Conven?ia încheiat? între Guvernul Regatului ??rilor de Jos ?i Guvernul Regatului Belgiei pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit ?i pe avere ?i de reglementare a altor aspecte în materie fiscal? (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing), semnat? la Bruxelles la 19 octombrie 1970 (*Tractatenblad* 1970, nr. 192, denumit? în continuare „conven?ia fiscal?”), cuprinde articolul 4, denumit „Domiciliul fiscal”, care prevede la alineatul (1):

„În sensul prezentei conven?ii, expresia «rezident al unuia dintre state» desemneaz? orice persoan? care, în temeiul legisla?iei statului respectiv, este pl?titoare de impozit în acest stat în virtutea domiciliului s?u, a re?edin?ei sale, a sediului administrativ sau în func?ie de orice alt criteriu similar; [...]

4 Articolul 6 alineatul (1) din conven?ia fiscal? prevede:

„Veniturile care provin din bunuri imobile sunt impozabile în statul în care sunt situate aceste bunuri.”

5 Articolul 19 alineatul (1) primul paragraf din aceast? conven?ie are urm?torul cuprins:

„Remunera?iile, inclusiv pensiile, pl?tite de unul dintre state sau de una dintre subdiviziunile sale politice, fie direct, fie prin contribu?ii din fondurile pe care le?au constituit, unei persoane fizice pentru servicii prestate acestui stat sau acestei subdiviziuni politice sunt impozabile în statul respectiv.”

6 Articolul 24 alineatul (1) punctele 1 ?i 2 din conven?ia fiscal? prevede:

„În ceea ce prive?te reziden?ii pe teritoriul ??rilor de Jos, dubla impunere se evit? astfel:

1° cu ocazia impozit?rii persoanelor rezidente pe teritoriul [s?u], [Regatul] ??rilor de Jos [poate] s? includ? în baza de impozitare elementele de venit sau de avere care, conform dispozi?iilor prezentei conven?ii, sunt impozabile în Belgia;

2° sub rezerva aplic?rii dispozi?iilor privind compensarea pierderilor, cuprinse în reglementarea

intern? pentru evitarea dublei impunerii, [Regatul] ??rilor de Jos [acord?] o reducere a cuantumului impozitului calculat conform [punctului] 1. Aceast? reducere este egal? cu frac?iunea din impozit corespunz?toare raportului care exist? între cuantumul venitului sau al averii cuprins în baza de impozitare men?ionat? la [punctul] 1 ?i impozabil? în Belgia în temeiul [, în special, al articolului] 6 din conven?ie ?i cuantumul venitului total sau al averii totale care constituie baza de impozitare prev?zut? la [punctul] 1”.

7 Articolul 25 din aceea?i conven?ie, denumit „Nediscriminare”, prevede la alineatul (3):

„Persoanele fizice rezidente pe teritoriul unuia dintre state beneficiaz? în cel?lalt stat de deduceri personale, de scutiri ?i de reduceri care sunt acordate de cel?lalt stat persoanelor rezidente pe teritoriul acestuia ca urmare a situa?iei lor sau a cheltuielilor familiale.”

Reglementarea na?ional?

8 Legea din 1964 privind impozitul pe venit (Wet op de inkomstenbelasting 1964) din 16 decembrie 1964 (*Staatsblad* 1964, nr. 519), în versiunea sa aplicabil? la data faptelor din ac?iunea principal? (denumit? în continuare „WIB”), define?te la articolul 1 contribuabilii „na?ionali” (denumi?i în continuare „contribuabilii reziden?i”) ca fiind persoane fizice rezidente pe teritoriul ??rilor de Jos, spre deosebire de contribuabilii „str?ini” (denumi?i în continuare „contribuabilii nereziden?i”), expresie ce desemneaz? persoanele fizice care, f?r? a avea re?edin?a pe teritoriul acestui stat membru, ob?in totu?i venituri în respectivul stat.

9 Contribuabilii reziden?i sunt supu?i la plata impozitului pentru totalitatea veniturilor lor, iar contribuabilii nereziden?i nu sunt supu?i decât la plata impozitului pentru veniturile ob?inute în ??rile de Jos.

10 În ceea ce prive?te contribuabilii reziden?i, baza de impozitare se constituie din venitul brut global din care se scad pierderile deductibile (articolul 3 din WIB). Acest venit cuprinde în special venitul net ob?inut din munc? ?i venitul net aferent patrimoniului [articolul 4 alineatul (1) litera (c) din WIB], printre care avantajul ce const? în ocuparea de c?tre contribuabilul însu?i a unei locuin?e care îi apar?ine.

11 În temeiul articolului 42a alineatul (1) din WIB, acest avantaj se stabile?te într?un quantum forfetar, f?r? a ?ine cont de alte avantaje ?i nici de costuri, de cheltuieli ?i de amortiz?ri, cu excep?ia dobânzilor aferente datoriilor, a costurilor împrumuturilor financiare ?i a pl???ilor periodice efectuate în temeiul drepturilor de emfiteoz? sau de suprafa?ă.

12 Conform articolului 4 alineatul (2) din WIB, în cazul în care calculul veniturilor nete are un sold negativ, acest quantum se deduce din venitul brut impozabil.

13 Este cert c? în cazul unui contribuabil rezident, aplicarea tuturor acestor dispozi?ii conduce la deducerea integral? din venitul brut ?i, în consecin??, din venitul impozabil a dobânzilor aferente unei datorii contractate pentru a finan?a o locuin?? proprietate personal?, chiar dac? aceste dobânzi dep?esc avantajul care const? în ocuparea de c?tre contribuabil a unei locuin?e care îi apar?ine.

14 Astfel cum constat? instan?a de trimitere, dac? un contribuabil rezident ob?ine un venit negativ aferent unui bun imobil situat în Belgia, aceast? component? negativ? a venitului va putea fi dedus? din venitul impozabil în ??rile de Jos, considerând c?, în cadrul unui exerci?iu ulterior în cursul c?ruia se va ob?ine un venit pozitiv aferent aceluia?i bun, reducerea destinat? evit?rii dublei impunerii a acestui venit va fi calculat? prin deducerea acestei pierderi anterioare din venitul pozitiv respectiv, prin aplicarea articolului 24 alineatul (1) punctul 2 din conven?ia fiscal? coroborat cu

articolul 3 alineatul (4) din Decretul din 1989 privind prevenirea dublei impuneri (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989) din 21 decembrie 1989 (*Staatsblad* 1989, nr. 594, denumit în continuare „Decretul din 1989”).

Regimul fiscal al unui rezident belgian care obține venituri profesionale în Țările de Jos

15 Regimul fiscal al unui contribuabil care obține venituri profesionale în Țările de Jos și care are reședința în Belgia este stabilit de WIB și de convenția fiscală.

16 În ceea ce îi privește pe contribuabilii nerezidenți, conform articolului 48 din WIB, impozitul se aplică asupra venitului național impozabil, și anume asupra venitului brut național obținut în cursul anului calendaristic.

17 Conform articolului 49 litera (c) din WIB, venitul brut național constă în special din venitul global obținut de o persoană care nu are reședința pe teritoriul Țărilor de Jos și este format din venitul net rezultat din muncă, în măsura în care este vorba despre o activitate salarizată care este sau care a fost exercitată în Țările de Jos, sau și din venitul net aferent bunurilor imobile situate în acest stat membru.

18 În principiu, în temeiul articolului 2 alineatul (2) din WIB, un cetățean olandez care nu are reședința în Țările de Jos și care este încadrat în muncă la o persoană juridică de drept public olandez este considerat ca având reședința în Țările de Jos. Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) precizează că, din Hotărârea din 12 martie 1980 (nr. 19180, BNB 1980/170), rezultă totuși că, în privința veniturilor pe care convenția fiscală le consideră ca fiind obținute în Regatul Belgiei, determinarea locului de reședință prevăzut la articolul 2 alineatul (2) din WIB trebuie exclusiv în favoarea aplicării dispozițiilor respectivei convenții.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

19 În cursul lunii decembrie 1993, domnul Renneberg și-a transferat reședința din Țările de Jos în Belgia. Între anii 1996 și 1997 acesta a ocupat în acest din urmă stat o locuință proprietate personală, pe care o cumpărase în cursul anului 1993 și pe care o finanțase printr-un împrumut ipotecar contractat cu o bancă olandeză.

20 Între anii 1996 și 1997, domnul Renneberg a fost încadrat în muncă în administrația publică, la primăria orașului olandez Maastricht. În cursul acestor doi ani, domnul Renneberg a obținut totalitatea veniturilor sale profesionale în Țările de Jos.

21 În Belgia, domnul Renneberg datora un impozit privind locuința proprietate personală, și anume impozitul pe bunuri imobile („précompte immobilier”). Este cert că veniturile negative aferente locuinței din Belgia obținute de domnul Renneberg nu au avut efect asupra cuantumului acestui impozit.

22 În cadrul impozitării veniturilor sale în Țările de Jos pentru anii fiscali 1996 și 1997, domnul Renneberg a solicitat deducerea veniturilor negative aferente reședinței sale belgiene. Această solicitare se referea la diferența dintre valoarea locativă a locuinței și dobânzile ipotecare plătite.

23 În Țările de Jos, administrația fiscală olandeză a stabilit deciziile de impunere pentru acești ani pe baza unui venit impozabil de 75 265 NLG și, respectiv, de 78 600 NLG, fără a admite ca fiind deductibile din veniturile domnului Renneberg obținute în Țările de Jos veniturile negative aferente locuinței sale din Belgia. Conform declarației fiscale a domnului Renneberg, aceste venituri negative au fost în cuantum de 8 165 NLG în 1996 și de 8 195 NLG în 1997.

24 Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere menționate au fost respinse.

25 Întrucât Gerechtshof te 's Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch) a respins, prin două hotărâri din 31 octombrie 2002, acțiunile pe care domnul Renneberg le formulase împotriva acestor două decizii, domnul Renneberg a formulat recurs împotriva acestor hotărâri la Hoge Raad der Nederlanden.

26 Din constatările instanței de trimitere rezultă că, în temeiul articolului 4 din convenția fiscală, reclamantul din acțiunea principală trebuie considerat ca fiind rezident în Belgia.

27 Rezultă că domnul Renneberg nu este considerat ca fiind supus la plata impozitului în mod nelimitat în Țările de Jos, ci este supus regimului aplicabil contribuabililor nerezidenți în ceea ce privește veniturile care în temeiul convenției fiscale sunt considerate impozabile în Regatul Belgiei. În consecință, veniturile negative sau pozitive care în temeiul acestei convenții nu sunt impozabile în Regatul Belgiei nu au efect asupra impozitării veniturilor pozitive sau negative care, conform aceleiași convenții, sunt impozabile în Țările de Jos.

28 În cadrul recursului său, domnul Renneberg a invocat Hotărârea Curții din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225). Acesta a susținut că, din moment ce și-a exercitat dreptul la liberă circulație garantat de articolul 39 CE, trebuie să poată beneficia în Țările de Jos de avantajele care sunt acordate în acest stat contribuabililor rezidenți, întrucât, în ceea ce privește veniturile sale impozabile și locul în care acestea sunt obținute, domnul Renneberg se află într-o situație comparabilă în foarte mare măsură cu situația contribuabililor menționați.

29 Hoge Raad der Nederlanden arată că avantajul fiscal în discuție în acțiunea principală nu se întemeiază pe situația personală și familială a contribuabilului, spre deosebire de avantajele în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Schumacker, citată anterior.

30 Această instanță consideră că, în mod contrar lucrării în considerare în cadrul fiscalității directe a situației personale și familiale în temeiul principiului progresivității, posibilitatea imputării în cadrul aceluiași sistem fiscal a veniturilor negative care apar în unei anumite categorii de venituri asupra veniturilor pozitive care apar în unei alte categorii de venituri nu este o caracteristică universală inerentă fiscalității directe, de care contribuabilul supus la plata impozitului în diferite state membre ca urmare a faptului că a exercitat dreptul la liberă circulație garantat de Tratatul CE ar trebui să poată beneficia în unul dintre aceste state.

31 Întrucât a apreciat că acțiunea principală ridică anumite dificultăți de interpretare a dreptului comunitar, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Pot fi interpretate articolele 39 CE și 56 CE în sensul că, potrivit unuiu sau ambelor articole, nu este admisibil ca unui contribuabil care are (ca sold) venituri negative aferente locuinței proprietate personală pe care o ocupă în statul [membru] de reședință și venituri pozitive, în special venituri profesionale, obținute în întregime în alt stat membru decât acela în care are reședința, celălalt stat membru (statul în care își exercită munca) [...] să îi interzică deducerea veniturilor negative din veniturile profesionale impozabile, în condițiile în care statul [membru] în care este încadrat în muncă acordă o astfel de deducere rezidenților?”

32 Prin scrisoarea notificat? la 4 aprilie 2008, Curtea a adresat dou? întreb?ri scrise guvernului olandez privind anumite aspecte din dreptul fiscal aplicabil în ??rile de Jos la momentul desf??ur?rii faptelor din ac?iunea principal?, la care acest guvern a r?spuns prin scrisoarea depus? la grefa Cur?ii la 24 aprilie 2008.

Cu privire la întrebarea preliminar?

33 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 39 CE ?i/sau articolul 56 CE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, în temeiul c?reia un resortisant comunitar nerezident al statului membru în care ob?ine veniturile ce constituie totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile nu poate s? invoce venituri negative aferente unei case cu utilizare de locuin?? situat? într?un alt stat membru, al c?rei proprietar este, în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor respective în acest stat membru, în timp ce un rezident al primului stat membru poate invoca astfel de venituri negative pentru stabilirea bazei de impozitare a veniturilor sale.

Cu privire la întrebarea preliminar? în m?sura în care aceasta se refer? la articolul 39 CE

Cu privire la aplicabilitatea articolului 39 CE

34 Cu titlu introductiv, trebuie precizat c? nu s?a sus?inut faptul c? situa?ia unei persoane precum domnul Renneberg nu s?ar încadra în domeniul de aplicare al liberei circula?ii a lucr?torilor pentru motivul c? locul de munc? ocupat de această persoan? ar constitui o încadrare în munc? în administra?ia public? în sensul articolului 39 alineatul (4) CE. Pe de alt? parte, dosarul nu cuprinde nicio indica?ie în acest sens. În consecin??, ideea de baz? este c? activitatea economic? în discu?ie în ac?iunea principal? nu se încadreaz? în activit??ile salarizate care, conform articolului 39 alineatul (4) CE, sunt excluse din domeniul de aplicare al alineatelor (1)-(3) ale aceluia?i articol.

35 În ceea ce prive?te libera circula?ie a lucr?torilor, în opinia guvernului olandez, precum ?i potrivit observa?iilor scrise ale Comisiei Comunit??ilor Europene, în spe?? este vorba despre o situa?ie pur intern?. Un resortisant olandez care continu? s? î?i exercite activit??ile economice în ??rile de Jos ulterior mut?rii sale în Belgia pentru motive private nu ar avea calitatea de lucr?tor migrant ?i nu ?i?ar fi exercitat dreptul la libera circula?ie a lucr?torilor.

36 În această privin??, trebuie s? se constate c? orice resortisant comunitar, indiferent de locul s?u de re?edin?? ?i de cet??enia sa, care exercit? o activitate salarizat? într?un alt stat membru, diferit de cel de re?edin??, se încadreaz? în domeniul de aplicare al articolului 39 CE (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, Rec., p. I?1711, punctul 31, Hot?rârile din 18 iulie 2007, Hartmann, C?212/05, Rep., p. I?6303, punctul 17, precum ?i Lakebrink ?i Peters-Lakebrink, C?182/06, Rep., p. I?6705, punctul 15, Hot?rârea din 11 septembrie 2007, Hendrix, C?287/05, Rep., p. I?6909, punctul 46, ?i Hot?rârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, C?152/05, Rep., p. I?39, punctul 20).

37 Rezult? c? situa?ia unui resortisant comunitar precum domnul Renneberg, care, în urma transfer?rii re?edin?ei sale dintr?un prim stat membru într?un al doilea stat, exercit? o activitate salarizat? într?un stat membru diferit de statul de re?edin??, se încadreaz?, în urma transferului respectiv, în domeniul de aplicare al articolului 39 CE.

38 În consecin??, trebuie analizat dac?, astfel cum sus?ine reclamantul din ac?iunea principal? ?i astfel cum a ar?tat Comisia în cursul ?edin?ei, într?o situa?ie ca aceea a domnului Renneberg,

articolul 39 CE se opune aplicării unei reglementări naționale precum cea în discuție în acțiunea principală.

Cu privire la libera circulație a lucrătorilor

— Observațiile prezentate Curții

39 Guvernul olandez, la fel ca și guvernul suedez, apreciază, în ipoteza în care Curtea s-ar pronunța în sensul că articolul 39 CE este aplicabil unei situații precum cea în discuție în acțiunea principală, că diferența de tratament cu care se confruntă domnul Renneberg față de un contribuabil rezident nu este contrară articolului 39 CE, întrucât aceasta ar rezulta exclusiv din repartizarea competenței de impozitare prevăzute de convenția fiscală.

40 În opinia guvernului olandez, ca urmare a acestei repartizări, Regatul Belgiei are competența exclusivă de a ține seama de veniturile negative și pozitive aferente locuinței belgiene a domnului Renneberg. Țările de Jos nu ar putea impozita decât veniturile profesionale ale acestuia și nu ar avea dreptul să includă în baza de impozitare veniturile sale imobiliare. De altfel, Tratatul CE nu garantează unui cetățean al Uniunii Europene că transferul activităților sale într-un stat membru diferit de cel în care avea reședința anterior nu va avea efecte din punct de vedere fiscal.

41 Din aceasta, guvernul menționat deduce că diferența de tratament în discuție în acțiunea principală se raportează la situații care nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv și, în consecință, nu implică nicio discriminare.

42 În schimb, Comisia consideră, în esență, că, din punctul de vedere al statului membru de încadrare în muncă, situația unui rezident și cea a unui nerezident care obțin totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor lor impozabile în acest stat sunt comparabile. În opinia acesteia, reglementarea în discuție în acțiunea principală stabilește o diferență de tratament între aceste două categorii de contribuabili în funcție doar de locul de reședință. O astfel de diferență de tratament fiscal ar constitui o discriminare indirectă, interzisă de articolul 39 CE, întrucât în Țările de Jos veniturile negative aferente unei locuințe situate în Belgia sunt luate în considerare în cazul unui contribuabil rezident, dar nu sunt luate în considerare în cazul unui contribuabil nerezident.

— Aprecierea Curții

43 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor vizează facilitarea exercitării de către resortisanții comunitari a activităților profesionale de orice natură pe teritoriul Comunității Europene și se opun măsurilor care i-ar putea defavoriza pe aceștia atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck-Schilling, C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 24, și Hotărârile citate anterior Ritter-Coulais, punctul 33, Lakebrink și Peters-Lakebrink, punctul 17, precum și Comisia/Germania, punctul 21).

44 Din jurisprudența amintită la punctele 36 și 43 din prezenta hotărâre se poate deduce că respectiva concluzie prezentată la acest din urmă punct se referă la măsuri care i-ar putea defavoriza pe resortisanții comunitari care exercită o activitate profesională într-un stat membru diferit de statul în care aceștia au reședința, ceea ce îi include în special pe resortisanții comunitari care doresc să continue exercitarea unei activități economice într-un anumit stat membru după ce și-au transferat reședința în alt stat membru.

45 Din decizia de trimitere rezultă că, spre deosebire de persoanele care sunt încadrate în

munc? în ??rile de Jos ?i care au re?edin?a în acest stat, domnul Renneberg, care este încadrat în munc? în ??rile de Jos, dar care are re?edin?a în Belgia, nu are dreptul, conform legisla?iei olandeze, s? solicite luarea în considerare a veniturilor negative aferente bunului s?u imobil situat în Belgia în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor sale ob?inute în ??rile de Jos.

46 În consecin??, conform unei reglement?ri precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, tratamentul rezervat contribuabililor nereziden?i este mai pu?in avantajos decât tratamentul de care beneficiaz? contribuabilii reziden?i.

47 În consecin??, astfel cum sus?in guvernele olandez ?i suedez, este important s? se stabileasc? dac? o astfel de diferen?? de tratament fiscal care se aplic? contribuabililor nereziden?i în statul membru respectiv nu ar putea fi contrar? articolului 39 CE, întrucât aceasta s?ar întemeia pe repartizarea competen?ei de impozitare prev?zute de o conven?ie de prevenire a dublei impuneri cum este conven?ia fiscal?.

48 Desigur, în temeiul unei jurispruden?e constante, în lipsa unor m?suri de unificare sau de armonizare comunitar?, statele membre r?mân competente în ceea ce prive?te stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor ?i a capitalului în vederea elimin?rii dublei impuneri, dac? este cazul, pe cale conven?ional?. În acest context, statele membre sunt libere, în cadrul conven?iilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, s? stabileasc? factorii de leg?tur? în vederea partaj?rii competen?ei fiscale (a se vedea în special Hot?rârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Rec., p. I?6161, punctul 57, Hot?rârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C?385/00, Rec., p. I?11819, punctul 93, ?i Hot?rârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C?265/04, Rec., p. I?923, punctul 49).

49 În spe??, prin adoptarea articolului 6 ?i a articolului 19 alineatul (1) din conven?ia fiscal?, Regatul ??rilor de Jos ?i Regatul Belgiei au exercitat libertatea de a stabili la alegere factorii de leg?tur? în vederea determin?rii competen?elor fiscale respective ale acestora. Astfel, conform articolului 6 din această conven?ie, revine Regatului Belgiei competen?a de a impozita veniturile aferente unui bun imobil situat pe teritoriul s?u, în timp ce, în temeiul articolului 19 alineatul (1) din conven?ia men?ionat?, salariul unui agent din administra?ia public? olandez?, precum domnul Renneberg, este impozitat în ??rile de Jos.

50 Totu?i, această repartizare a competen?ei fiscale nu permite statelor membre aplicarea de m?suri contrare libert??ilor de circula?ie garantate de tratat (a se vedea în acest sens Hot?rârea Bouanich, citat? anterior, punctul 50, Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Rec., p. I?11673, punctul 54, ?i Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C?379/05, Rep., p. I?9569, punctul 24).

51 Într?adev?r, în ceea ce prive?te exercitarea competen?ei de impozitare astfel repartizate în cadrul conven?iilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obliga?ia de a respecta normele comunitare (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior Saint-Gobain ZN, punctul 58, ?i Bouanich, punctul 50) ?i în special de a respecta principiul tratamentului na?ional în privin?a resortisan?ilor celorlalte state membre ?i a propriilor resortisan?i care au exercitat libert??ile garantate de tratat (a se vedea Hot?rârea de Groot, citat? anterior, punctul 94).

52 În contextul acțiunii principale, trebuie să se constate că exercitarea de către părțile la convenția fiscală a libertății acestora de a stabili factorii de legătură în vederea determinării competențelor fiscale respective ale acestora nu înseamnă însă că Regatul Țărilor de Jos este lipsit de orice competență pentru a lua în considerare veniturile negative aferente unui imobil situat în Belgia în vederea stabilirii bazei de impozitare asupra veniturilor unui contribuabil nerezident care obține cea mai mare parte sau totalitatea veniturilor sale impozabile în Țările de Jos.

53 Într-adevăr, trebuie constatat, astfel cum a procedat avocatul general la punctul 81 din concluzii, că, în privința contribuabililor rezidenți, simplul fapt că aceștia obțin venituri aferente unui imobil situat pe teritoriul Regatului Belgiei, cu privire la care acest stat membru își exercită competența fiscală, nu împiedică includerea de către Regatul Țărilor de Jos a acestor venituri imobiliare în baza pentru calcularea impozitului pe venit care trebuie plătit de contribuabilii menționați.

54 Această împrejurare, evidențiată de instanța de trimitere, a fost confirmată de altfel de guvernul olandez în răspunsurile sale la întrebările scrise adresate de Curte.

55 Mai precis, cu privire la veniturile pozitive aferente unui imobil situat în Belgia care sunt incluse în baza pentru calcularea impozitului ce trebuie plătit în Țările de Jos în temeiul articolului 24 alineatul (1) punctul 1 din convenția fiscală, se acordă o reducere de impozit proporțională cu partea acestor venituri cuprinsă în baza de impozitare, conform modalităților prevăzute la articolul 24 alineatul (1) punctul 2 din convenția fiscală, în scopul evitării dublei impuneri.

56 În ceea ce privește veniturile negative aferente unui imobil situat în Belgia, din decizia de trimitere și din răspunsurile guvernului olandez la întrebările scrise adresate de Curte rezultă că acestea sunt luate în considerare în vederea stabilirii venitului impozabil al contribuabililor rezidenți și că, în ipoteza în care în cursul unui exercițiu fiscal ulterior s-ar obține un venit pozitiv aferent aceluiași bun, reducerea destinată să evite dubla impunere a acestui venit pozitiv ar fi calculată prin deducerea venitului negativ anterior din venitul pozitiv menționat, conform articolului 3 alineatul (4) din Decretul din 1989, care se încadrează în dispozițiile privind compensarea pierderilor cuprinse în reglementarea olandeză pentru evitarea dublei impuneri, la care face trimitere articolul 24 alineatul (1) punctul 2 din convenția fiscală.

57 Întrucât această convenție nu este contrară luării în considerare a veniturilor negative aferente unui bun imobil situat în Belgia pentru calcularea impozitului pe venit al unui contribuabil rezident, rezultă, în consecință, că, în mod contrar opiniei guvernului olandez, refuzul autorităților olandeze de a efectua deducerea în favoarea unui contribuabil precum domnul Renneberg nu decurge din alegerea prevăzută de această convenție de a atribui competența de impozitare a veniturilor imobiliare ale contribuabililor care intră în domeniul de aplicare al convenției menționate statului membru pe teritoriul căruia este situat imobilul respectiv.

58 În consecință, luarea în considerare sau refuzul de a lua în considerare veniturile negative menționate depinde în realitate de existența sau de lipsa calității de rezident în Țările de Jos a contribuabililor respectivi.

59 În ceea ce privește impozitarea directă, Curtea a admis, desigur, în cauze referitoare la impozitarea veniturilor persoanelor fizice, că situația rezidenților și cea a nerezidenților într-un anumit stat membru nu sunt, ca regulă generală, comparabile, întrucât prezintă diferențe obiective atât din punctul de vedere al sursei de venit, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale a contribuabilului sau al luării în considerare a situației personale sau familiale (Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta, C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 19 și jurisprudența

citat?).

60 Cu toate acestea, Curtea a precizat c?, în prezen?a unui avantaj fiscal al c?rui beneficiu ar fi refuzat nereziden?ilor, o diferen?? de tratament între aceste dou? categorii de contribuabili ar putea fi calificat? drept discriminare în sensul tratatului, atât timp cât nu exist? niciun fel de diferen?? obiectiv? de situa?ie de natur? s? justifice o diferen?? de tratament cu privire la acest aspect între categoriile men?ionate (Hot?rârea Talotta, citat? anterior, punctul 19 ?i jurispruden?a citat?).

61 Acesta este cazul în special atunci când un contribuabil nerezident nu ob?ine un venit important în statul membru în care are re?edin?a ?i ob?ine cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate desf??urat? în statul membru în care este încadrat în munc?, astfel încât statul membru de re?edin?? nu este în m?sur? s? îi acorde avantajele care rezult? din luarea în considerare a situa?iei sale personale ?i familiale (a se vedea în special Hot?rârile citate anterior Schumacker, punctul 36, precum ?i Lakebrink ?i Peters-Lakebrink, punctul 30).

62 Într-o astfel de situa?ie, discriminarea const? în faptul c? situa?ia personal? ?i familial? a unui nerezident care ob?ine într-un stat membru diferit de cel de re?edin?? cea mai mare parte a veniturilor sale ?i cvasitotalitatea veniturilor sale familiale nu este luat? în considerare nici în statul membru de re?edin??, nici în statul membru în care este încadrat în munc? (Hot?rârile citate anterior Schumacker, punctul 38, precum ?i Lakebrink ?i Peters-Lakebrink, punctul 31).

63 La punctul 34 din Hot?rârea Lakebrink ?i Peters-Lakebrink, citat? anterior, Curtea a precizat c? respectivele concluzii din jurispruden?a Schumacker, citat? anterior, se extind la toate avantajele fiscale legate de capacitatea contributiv? a nerezidentului care nu sunt acordate nici în statul membru de re?edin??, nici în statul membru în care acesta este încadrat în munc?.

64 Aceast? jurispruden?? se aplic? într-o situa?ie precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?.

65 Într-adev?r, un contribuabil precum domnul Renneberg nu poate s? solicite luarea în considerare a pierderilor locative aferente unui imobil al c?rui proprietar este în Belgia în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe veniturile profesionale pe care acesta îl pl?te?te în ??rile de Jos, spre deosebire de contribuabilul care are re?edin?a ?i care este încadrat în munc? în ??rile de Jos ?i care, în situa?ia în care suport? pierderi locative aferente fie unui imobil situat în ??rile de Jos în care locuie?te, fie unui imobil situat în Belgia în care nu locuie?te în mod permanent, poate invoca aceste pierderi în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe venit în ??rile de Jos.

66 În m?sura în care, de?i are re?edin?a într-un stat membru, o persoan? precum domnul Renneberg ob?ine cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate salariat? exercitat? într-un alt stat membru, f?r? a ob?ine un venit semnificativ în statul membru în care are re?edin?a, aceasta se afl?, în vederea lu?rii în considerare a capacit??ii sale contributive, într-o situa?ie comparabil? în mod obiectiv, în raport cu statul membru în care este încadrat în munc?, cu situa?ia unui rezident în acest din urm? stat membru, care exercit? de asemenea o activitate salariat? în acest stat.

67 Or, rezultă că, întrucât această persoană nu datorează în statul membru de rezidență impozitul pe venit pentru veniturile imobiliare, cu excepția impozitului asupra imobilelor plătite anticipat, persoana respectivă nu are posibilitatea să solicite luarea în considerare a veniturilor negative aferente bunului său imobil situat în acest stat membru și, pe de altă parte, este lipsit de orice posibilitate de a invoca aceste venituri negative în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor sale impozabile în statul membru în care este încadrat în muncă.

68 În consecință, articolul 39 CE impune în principiu ca, într-o situație precum cea a domnului Renneberg, veniturile negative aferente unei locuințe situate în statul membru de reședință să fie luate în considerare de către autoritățile fiscale ale statului membru în care este încadrat în muncă în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor impozabile în acest din urmă stat.

69 În această privință trebuie subliniat, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 84 din concluzii, că extinderea de către Regatul Țărilor de Jos a tratamentului rezervat contribuabililor rezidenți în favoarea contribuabililor nerezidenți care obțin, precum domnul Renneberg, totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor lor impozabile în Țările de Jos nu ar repune în discuție drepturile Regatului Belgiei existente în temeiul convenției fiscale și nu i-ar impune nicio obligație nouă acestuia din urmă.

70 Pe de altă parte, trebuie amintit că, la punctul 101 din Hotărârea de Groot, citată anterior, Curtea s-a pronunțat în sensul că mecanismele utilizate în vederea eliminării dublei impuneri sau sistemele fiscale care au drept efect să o elimine sau să o atenueze trebuie, cu toate acestea, să garanteze contribuabililor din statele membre respective că, în definitiv, atât situația personală, cât și cea familială vor fi luate în considerare în mod corespunzător, indiferent de modul în care statele membre vizate și-au repartizat această obligație între ele, sub sancțiunea creșterii unei inegalități de tratament incompatibile cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a lucrătorilor, care nu ar rezulta în niciun fel din deosebiri care există între legislațiile fiscale naționale. Ținând cont de concluzia rezultată din Hotărârea Lakebrink și Peters-Lakebrink, citată anterior, amintită la punctul 63 din prezenta hotărâre, aceste considerații se aplică și în ceea ce privește luarea în considerare a capacității contributive globale a lucrătorilor.

71 În măsura în care, astfel cum s-a arătat la punctul 56 din prezenta hotărâre, Regatul Țărilor de Jos ia în considerare veniturile negative aferente unui imobil situat în Belgia în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe venit datorat de contribuabilii rezidenți, Regatul Țărilor de Jos are și obligația, cu privire la rezidenții acestui din urmă stat membru care obțin totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor lor impozabile în Țările de Jos și care nu obțin niciun venit semnificativ în statul membru în care au reședința, să ia în considerare aceste venituri negative în aceleași scopuri. În lipsa îndeplinirii acestei obligații, situația acestor din urmă contribuabili nu ar fi luată în considerare în această privință în niciunul dintre cele două state membre menționate.

72 Cu toate acestea, trebuie analizat argumentul prezentat de guvernul olandez, potrivit căruia consecințele fiscale negative ce decurg pentru domnul Renneberg din cumpărarea locuinței sale în Belgia ar rezulta din neconcordanța care există între sistemele fiscale interne ale celor două state membre menționate.

73 În opinia guvernului olandez, această neconcordanță constă în faptul că fiscalitatea olandeză permite deducerea dobânzilor ipotecare din veniturile obținute din muncă, în timp ce fiscalitatea belgiană nu ar prevedea această posibilitate. Într-adevăr, conform dreptului fiscal belgian, dobânzile ipotecare nu ar putea fi niciodată imputate asupra altor venituri, cu excepția veniturilor imobiliare. Astfel, chiar dacă persoana interesată ar fi dobândit un venit profesional în Belgia, soldul negativ al dobânzilor ipotecare nu ar fi putut fi dedus din acest venit.

74 Conform opiniei guvernului menționat, nu aplicarea sistemului olandez în sine este cea care ar avea consecințe fiscale nefavorabile pentru domnul Renneberg, ci faptul că fiscalitatea belgiană permite în mod mai redus decât regimul olandez deducerea dobânzilor ipotecare. Imposibilitatea domnului Renneberg de a obține în Belgia luarea în considerare a veniturilor sale negative ar fi consecința mutării reședinței sale în acest stat membru, iar nu aplicarea reglementării fiscale olandeze. Or, atunci când restricția privind libertățile garantate de tratat rezultă chiar din neconcordanța care există între sistemele fiscale naționale, aceasta nu ar fi interzis de dreptul comunitar.

75 În această privință, trebuie observat că, în mod contrar celor invocate de guvernul olandez, diferența de tratament în discuție în acțiunea principală nu rezultă din simpla neconcordanță care există între legislațiile fiscale naționale menționate. Astfel, presupunând că sistemul belgian de impozit pe venit este astfel cum îl prezintă guvernul olandez, chiar dacă Regatul Belgiei ar aproba luarea în considerare a unor pierderi precum cele în discuție în acțiunea principală în vederea stabilirii bazei pentru calcularea impozitului pe venitul rezidenților săi, un contribuabil care se află într-o situație precum cea a domnului Renneberg, care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale în Țările de Jos, nu ar putea în orice caz să beneficieze de acest avantaj.

76 Pe de altă parte, trebuie respins un alt argument invocat în acest context de guvernul olandez în cadrul reședinței și întemeiat, în esență, pe riscul dublei luări în considerare a pierderilor aferente unui imobil care este situat în Belgia, aparținând unui contribuabil nerezident.

77 Într-adevăr, pe de o parte, reglementarea națională în materie de dublă impunere coroborată cu articolul 24 alineatul (1) punctul 2 din convenția fiscală are ca scop evitarea materializării unui astfel de risc în privința contribuabililor rezidenți care suportă pierderi de venituri aferente unui imobil situat în Belgia, a căror situație poate fi comparată cu situația unui contribuabil nerezident precum domnul Renneberg.

78 Pe de altă parte, în ipoteza în care o parte din operațiunile unui contribuabil ar fi efectuate pe teritoriul unui stat membru diferit de cel în care își exercită activitatea salariată, un stat membru poate invoca 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, 09/vol. 1, p. 21) pentru a obține, din partea autorităților competente ale unui alt stat membru, toate informațiile susceptibile de a-i permite stabilirea corectă a impozitului pe venit sau toate informațiile pe care le consideră necesare pentru a aprecia cuantumul exact al impozitului pe venit datorat de un contribuabil în funcție de legislația pe care o aplică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 42).

79 În consecință, astfel cum a susținut Comisia în cadrul reședinței, o diferență de tratament precum cea în discuție în acțiunea principală, care se întemeiază pe criteriul reședinței, prezintă un caracter discriminatoriu, întrucât, în timp ce veniturile imobiliare negative aferente unui imobil situat în alt stat membru sunt luate în considerare de statul membru respectiv în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor, în special a veniturilor profesionale ale contribuabililor care sunt încadrați în muncă și care au reședința în acest din urmă stat membru, veniturile respective nu pot fi luate în considerare în situația unui contribuabil care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate salariată exercitată în acest stat membru, dar care nu are reședința în statul membru respectiv.

80 În consecință, o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor, interzis în principiu prin articolul 39

CE.

81 Cu toate acestea, trebuie analizat dacă acest obstacol poate fi admis. Potrivit jurisprudenței Curții, o măsură care împiedică exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și dacă se justifică prin motive imperative de interes general. Dar în acest caz, în plus, ar trebui ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 17 martie 2005, *Kranemann*, C-109/04, Rec., p. I-2421, punctul 33, și Hotărârea din 11 ianuarie 2007, *Lyyski*, C-40/05, Rep., p. I-99, punctul 38).

82 Or, nicio posibilă justificare nu a fost invocată de către guvernele care au prezentat observații Curții și nici nu a fost luat în considerare de către instanța de trimitere.

83 În consecință, în situația unui contribuabil nerezident precum domnul Renneberg, care obține totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile într-un stat membru, refuzul administrației fiscale din acest stat membru de a lua în considerare veniturile negative aferente unor bunuri imobile situate în alt stat membru este contrar articolului 39 CE.

84 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia un resortisant comunitar, nerezident al statului membru în care acesta obține venituri ce constituie totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, nu poate să invoce venituri negative aferente unei case cu destinație de locuință situată în alt stat membru, al cărei proprietar este, în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor respective în acest stat membru, în timp ce un rezident al primului stat membru poate invoca astfel de venituri negative în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor sale.

Cu privire la întrebarea preliminară în măsura în care aceasta se referă la articolul 56 CE

85 Având în vedere răspunsul formulat la întrebarea adresată în ceea ce privește implicațiile articolului 39 CE asupra aplicabilității unei reglementări fiscale precum cea în discuție în acțiunea principală, nu este necesar să se analizeze dacă dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor se opun de asemenea unei astfel de reglementări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

86 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia un resortisant comunitar, nerezident al statului membru în care acesta obține venituri ce constituie totalitatea sau cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile, nu poate să invoce venituri negative aferente unei case cu destinație de locuință situate în alt stat membru, al cărei proprietar este, în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor respective în acest stat membru, în timp ce un rezident al primului stat membru poate invoca astfel de venituri negative în vederea stabilirii bazei de impozitare a veniturilor sale.

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.