

Cauza C-233/09

Gerhard Dijkman și Maria Dijkman/Lavaleije

împotriva

Belgische Staat

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de hof van beroep te Antwerpen)

„Libera prestare a serviciilor — Libera circulație a capitalurilor — Fiscalitate directă — Diferențe de tratament în funcție de locul investiției sau al plasamentului”

Sumarul hotărârii

*Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală*

(art. 56 CE)

Articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia contribuabili rezidenți ai acestui stat membru care obțin dobânzi sau dividende provenind din plasamente sau din investiții efectuate într-un alt stat membru sunt supuși unei taxe comunale suplimentare în ipoteza în care nu au ales ca aceste venituri din bunuri mobile să le fie plătite de un intermediar stabilit în statul membru de reședință al acestora, în timp ce veniturile de aceeași natură provenind din plasamente sau din investiții efectuate în statul membru de reședință al acestora, ca urmare a faptului că sunt supuse unei rețineri la sursă, pot să nu fie declarate și, în acest caz, nu sunt supuse unei asemenea taxe.

Astfel, instituirea de către un stat membru a unei asemenea diferențe de tratament în funcție de locul de investire a capitalurilor are ca efect descurajarea unui rezident al acestui stat membru de la a investi sau de la a plasa capitalul într-o societate stabilită în alt stat membru și produce de asemenea un efect restrictiv în privința societăților stabilite în alte state membre prin aceea că reprezintă pentru acestea un obstacol în calea colectării capitalurilor în primul stat membru. În această privință, situația unui contribuabil care a efectuat plasamente sau investiții într-un stat membru nu diferă de cea a unui contribuabil care a efectuat plasamente sau investiții în alt stat membru. Astfel, în contextul unei asemenea reglementări, un contribuabil rezident care a obținut venituri din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru este supus unui impozit pe veniturile menționate în statul său membru de reședință întocmai precum un contribuabil rezident care a obținut venituri din investiții sau din plasamente efectuate în acest din urmă stat membru. Prin urmare, într-un asemenea context, împrejurarea că respectivele venituri sunt supuse unor tehnici de impunere diferite este cu siguranță la originea diferenței de tratament care conduce la supunerea în mod necesar la plata taxei comunale suplimentare numai a veniturilor obținute din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru, dar nu reflectă o diferență de situație pentru contribuabilii în cauză în privința taxei menționate. Astfel, referitor la o asemenea taxă, stabilită de aglomerații urbane și de comune pentru toți contribuabilii aceleiași aglomerații urbane sau ai aceleiași comune și a cărei bază de impozitare este constituită din impozitul pe veniturile persoanelor fizice, un contribuabil rezident care obține venituri din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru nu se află într-o situație obiectiv diferită de cea a unui contribuabil rezident care obține venituri din investiții sau din plasamente efectuate în statul său membru de reședință. În aceste condiții, o astfel de reglementare constituie o restricție

privind libera circula?ie a capitalurilor.

O astfel de restric?ie nu este justificat? de necesitatea de a men?ine coeren?a regimului fiscal na?ional dac? nu se dovede?te existen?a niciunei prelev?ri fiscale determinate care s? compenseze avantajul care const? în scutirea de taxa comunal? suplimentar? pentru veniturile ob?inute din plasamente sau din investi?ii efectuate în statul membru de re?edin?? al contribuabilului. În plus, dac? necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale poate sus?ine afirma?ia potrivit c?reia prelevarea re?inerii la surs? nu poate fi efectuat? decât prin intermediari stabili?i pe teritoriul na?ional, aceasta nu poate justifica aplicarea unui tratament diferit în ceea ce prive?te taxa comunal? suplimentar? pentru veniturile supuse acestei prelev?ri ?i pentru veniturile care nu sunt supuse acestei prelev?ri.

(a se vedea punctele 31, 45-48, 57, 59 ?i 62 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

1 iulie 2010(\*)

„Libera prestare a serviciilor – Libera circula?ie a capitalurilor – Fiscalitate direct? – Diferen?? de tratament în func?ie de locul investi?iei sau al plasamentului”

În cauza C?233/09,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de hof van beroep te Antwerpen (Belgia), prin decizia din 16 iunie 2009, primit? de Curte la 26 iunie 2009, în procedura

**Gerhard Dijkman,**

**Maria Dijkman-Lavaleije**

împotriva

**Belgische Staat,**

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul A. Tizzano, pre?edinte de camer?, domnii E. Levits (raportor), M. Ileši?, M. Safjan ?i doamna M. Berger, judec?tori,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru domnul Dijkman și doamna Dijkman-Lavaleije, de aceștia înșiși;
- pentru guvernul belgian, de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 56 alineatul (1) CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Dijkman și doamna Dijkman-Lavaleije, pe de o parte, și Belgische Staat (statul belgian), pe de altă parte, privind refuzul administrației fiscale belgiene de a le rambursa, în special, taxa comunală suplimentară impozitului pe veniturile persoanelor fizice (denumită în continuare „taxa comunală suplimentară”) percepută pentru anii fiscali 2004 și 2005 proporțional cu impozitul pe veniturile persoanelor fizice (denumit în continuare „IVPF”) care afectează anumite venituri din bunuri mobile ce provin din investiții și din plasamente efectuate în țările de Jos.

## Cadrul juridic național

3 În temeiul articolului 261 din Codul privind impozitele pe venit 1992 (code des impôts sur les revenus, denumit în continuare „CIR 1992”), sunt supuși plății impozitului pe bunuri mobile, printre alții, locuitorii Regatului Belgiei, societățile rezidente, asociațiile, instituțiile, orice entitate și organism, precum și persoanele juridice supuse impozitului pe veniturile persoanelor juridice care datorează impozit pentru venituri din capital și din bunuri mobile, precum și intermediarii stabiliți în Belgia care intervin, indiferent de titlu, în plata unor venituri din capitaluri și din bunuri mobile de origine străină, cu excepția situației în care, în special, se justifică faptul că reținerea impozitului a fost făcută printr-un intermediar anterior.

4 În conformitate cu articolul 313 din CIR 1992, contribuabilii supuși la plata IVPF nu sunt obligați să menționeze în declarația anuală privind impozitul amintit nici veniturile din capitaluri și din bunurile mobile pentru care s-a achitat un impozit pe bunuri mobile, nici pe cele care sunt scutite de impozitul pe bunuri mobile în temeiul unor acte cu putere de lege, sub rezerva anumitor tipuri de venituri care nu sunt în discuție în acțiunea principală. Impozitul pe bunuri mobile datorat pentru astfel de venituri nedeclarate nu poate fi dedus din IVPF datorat și nici nu poate fi restituit.

5 Articolul 465 din CIR 1992 prevede că aglomerațiile urbane și comunele pot stabili o taxă suplimentară față de IVPF.

6 Articolul 466 din CIR 1992 prevede următoarele:

„Taxa comunală suplimentară [...] și taxa de aglomerație urbană suplimentară față de [IVPF] sunt calculate asupra [IVPF] stabilit:

– înaintea deducerii plăților anticipate prevăzute la articolele 157-168 și 175-177, a impozitelor plătite în avans, a cotei de forfetare a impozitului datorat în străinătate și a creditelor fiscale, prevăzute la articolele 134 și 277-296;

– înaintea aplicării majorărilor prevăzute la articolele 157-168, a bonificației prevăzute la articolele 175-177, precum și a creșterilor de impozit prevăzute la articolul 444.”

7 În conformitate cu articolul 467 din CIR 1992, taxa suplimentară faţă de IVPF este stabilită fie de comună, fie de aglomerația urbană, în sarcina locuitorilor Regatului Belgiei care sunt impozabili în această comună, respectiv în comunele care fac parte din această aglomerație urbană.

8 Articolul 468 din CIR 1992 prevede:

„Taxa suplimentară este stabilită pentru toți contribuabilii aceleiași aglomerații urbane sau comune ca un procent uniform din impozitul datorat statului.

[...]”

### **Acțiunea principală și întrebarea preliminară**

9 În declarația fiscală privind IVPF pentru anul fiscal 2004, reclamantul din acțiunea principală, rezident belgien, a declarat venituri din bunuri mobile obținute în străinătate, în special în Țările de Jos, și anume dobânzi pentru depozite în cuantum de 33 780 de euro și dividende în cuantum de 90 030,52 euro, față de reținerea impozitului pe venituri din bunuri mobile.

10 În decizia de impunere privind acest exercițiu fiscal, aceste dobânzi și dividende au fost impozitate separat, cu cotele de 15 % și, respectiv, 25 %. În plus, impozitul astfel stabilit a fost majorat cu taxa comună suplimentară, fixată de comuna de domiciliu a reclamantilor la 8 % din impozitul datorat statului.

11 Reclamantul din acțiunea principală a formulat o reclamație împotriva acestei decizii de impunere, opunându-se, pe de o parte, perceperii impozitului de 25 % pe dividende, pentru motivul că Regatul Țărilor de Jos reținuse deja un impozit pe dividendele provenind din această țară, și, pe de altă parte, perceperii taxei comunale suplimentare.

12 Pentru anul fiscal 2005, reclamantul din acțiunea principală a prezentat o declarație fiscală privind IVPF în care a declarat printre altele venituri din bunuri mobile obținute în străinătate, și anume dividende în valoare de 14 551,23 euro pentru domnul Dijkman și de 15 359,53 euro pentru doamna Dijkman-Lavaleije, care nu au făcut obiectul unei reineri a impozitului pe bunurile mobile.

13 Întrucât aceste sume au fost impozitate separat la cota de 25 % în decizia de impunere referitoare la anul fiscal menționat, pe lângă taxa comună suplimentară corespunzătoare, reclamantul din acțiunea principală a introdus o reclamație împotriva acestei decizii, invocând aceleași motive precum cele formulate împotriva deciziei de impunere referitoare la anul fiscal 2004.

14 Deoarece le-au fost respinse reclamațiile, reclamantul din acțiunea principală a sesizat rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Tribunalul de Primă Instanță din Anvers), instanță care le-a respins acțiunea.

15 În fața hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Anvers), reclamantul din acțiunea

principal? solicit?, pe de o parte, deducerea impozitului pl?tit în avans olandez, perceput pe dividendele declarate pentru anii fiscali 2004 ?i 2005 din IVPF datorat în Belgia ?i, prin urmare, solicit? ca Belgische Staat s? fie obligat s? le ramburseze sumele de 11 906 euro ?i de 3 479 de euro, reprezentând impozitele statale percepute asupra respectivelor dividende. Pe de alt? parte, ace?tia solicit? rambursarea sumelor de 2 206 euro ?i de 800 de euro, corespunz?toare taxei comunale suplimentare.

16 Hof van beroep te Antwerpen a statuat c? preten?iile reclaman?ilor din ac?iunea principal? în ceea ce prive?te deducerea impozitului pl?tit în avans olandez din impozitul datorat în Belgia nu sunt întemeiate.

17 Referitor la taxa comunal? suplimentar?, respectiva instan?? constat? c?, atunci când contribuabilii ob?in venituri din bunuri mobile în str?in?tate care nu au fost înc? supuse impozitului pe bunurile mobile, ace?tia nu pot invoca norma enun?at? la articolul 313 din CIR 1992 privind impozitul pe bunurile mobile liberatoriu ?i sunt obliga?i s? declare aceste venituri. Or, atunci când se declar? veniturile din bunuri mobile, taxa comunal? suplimentar? este întotdeauna datorat?, conform articolelor 465 ?i 466 din CIR 1992. În schimb, în ipoteza în care contribuabilii ob?in venituri din bunuri mobile în Belgia, aceste venituri sunt supuse impozitului pe bunurile mobile liberatoriu. Or, în regimul impozitului pe bunuri mobile liberatoriu, valoarea veniturilor din bunuri mobile care a f?cut astfel obiectul unei re?ineri la surs? nu trebuie declarat? ?i, prin urmare, nu este supus? acestei taxe. Singura modalitate ca ace?ti contribuabili s? beneficieze de norma enun?at? la articolul 313 din CIR 1992 ?i de a fi scuti?i astfel de taxa comunal? suplimentar? pe veniturile lor din bunuri mobile din str?in?tate ar fi ca aceste venituri s? le fie pl?tite de un intermediar belgian care ar re?ine impozitul pe bunurile mobile.

18 În aceste condi?ii, hof van beroep te Antwerpen a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Se încalc? articolul 56 alineatul (1) CE în cazul în care, pentru a fi scuti?i de taxa comunal? suplimentar? prev?zut? la articolul 465 din [CIR 1992], reziden?ii belgieni care fac investi?ii ?i plasamente în str?in?tate, de exemplu, în ??rile de Jos, au obliga?ia s? recurg? la un intermediar belgian pentru a ob?ine plata veniturilor din bunuri mobile, în timp ce reziden?ii [belgieni] care fac investi?ii sau plasamente în Belgia pot beneficia întotdeauna de regimul impozitului pe bunuri mobile liberatoriu în conformitate cu articolul 313 din [CIR 1992] ?i, astfel, pot fi scuti?i de taxa comunal? suplimentar? prev?zut? la articolul 465 din [CIR 1992], întrucât impozitul pe bunuri mobile a fost re?inut deja la surs??”

### **Cu privire la întrebarea preliminar?**

19 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 56 CE se opune reglement?rii unui stat membru potrivit c?reia contribuabili reziden?i ai acestui stat membru care ob?in dobânzi sau dividende provenind din plasamente sau din investi?ii efectuate într?un alt stat membru sunt supu?i unei taxe comunale suplimentare în ipoteza în care nu au ales ca aceste venituri din bunuri mobile s? le fie pl?tite de un intermediar stabilit în statul membru de re?edin?? al acestora, în timp ce veniturile de aceea?i natur? provenind din plasamente sau din investi?ii efectuate în statul membru de re?edin?? al acestora, ca urmare a faptului c? sunt supuse unei re?ineri la surs?, pot s? nu fie declarate ?i, în acest caz, nu sunt supuse unei asemenea taxe.

*Cu privire la existen?a unei restric?ii privind libert??ile fundamentale garantate de Tratatul CE*

20 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie totu?i s? exercite aceast? competen?? cu

respectarea dreptului Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, Hotărârea din 8 noiembrie 2007, *Amurta*, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 16, precum și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, *Comisia/Italia*, C-540/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 28).

21 În această privință, trebuie, de la început, să se arate că guvernul belgian consideră că prezenta cauză trebuie examinată în lumina articolului 49 CE, iar nu în lumina articolului 56 CE. Astfel, potrivit acestui guvern, în măsura în care numai intermediarii belgieni pot efectua rețineră impozitului pe bunurile mobile liberatoriu, faptul că un contribuabil cu reședință în Belgia care plasează sau investește capital într-un alt stat membru are sau nu are acces la regimul acestui impozit depinde de locul unde acesta încasează veniturile din bunuri mobile, iar nu de locul unde acesta își plasează sau își investește capitalul.

22 Prin urmare, trebuie să se stabilească în prealabil dacă, și în ce măsură, o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală poate afecta exercitarea liberei prestări a serviciilor și libera circulație a capitalurilor.

23 Articolul 49 CE impune înlăturarea oricărei restricții privind libera prestare a serviciilor, chiar dacă aceasta se aplică fără a distinge între prestatorii naționali și cei din alte state membre, atunci când este de natură să interzică, să îngreuneze sau să facă mai puțin atractive activitățile prestatorului stabilit în alt stat membru, unde acesta furnizează în mod legal servicii similare (a se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International*, C-42/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 51 și jurisprudența citată).

24 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 49 CE conferă drepturi nu numai prestatorului de servicii însuși, ci și destinatarului respectivelor servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 32 și jurisprudența citată).

25 Pe de altă parte, constituie restricții privind circulația capitalurilor, în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, printre altele, măsurile impuse de un stat membru care sunt de natură să descurajeze rezidenții săi să contracteze împrumuturi sau să realizeze investiții în alte state membre (a se vedea printre altele Hotărârea din 26 septembrie 2000, *Comisia/Belgia*, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 18, precum și Hotărârea din 11 iunie 2009, *X și Passenheim-van Schoot*, C-155/08 și C-157/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 33).

26 Rezultatul dintr-o jurisprudență consacrată că, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile fundamentale garantate de tratat, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22 și jurisprudența citată).

27 O reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală instituie o diferență de tratament atât în funcție de originea veniturilor din bunuri mobile ale contribuabililor rezidenți, cât și în funcție de prestatorul care le plătește veniturile respective.

28 Mai exact, pe de o parte, astfel cum constată instanța de trimitere, reglementarea în cauză în acțiunea principală instituie o diferență de tratament între veniturile din bunuri mobile ale rezidenților belgieni obținute în urma unor investiții sau a unor plasamente efectuate în alt stat membru și veniturile obținute în urma unor investiții sau a unor plasamente efectuate în Belgia, primele trebuind să fie declarate și, prin urmare, fiind supuse unei impozitări suplimentare, și anume taxa comunală suplimentară, pe când celelalte sunt scutite de la plata acesteia ca urmare a regimului impozitului pe bunuri mobile liberatoriu.

29 Pe de altă parte, astfel cum arată guvernul belgian, un rezident belgian care a efectuat investiții sau plasamente într-un alt stat membru poate alege ca veniturile din bunuri mobile aferente investițiilor sau plasamentelor respective să îi fie plătite de un intermediar stabilit în Belgia, caz în care veniturile menționate pot beneficia de regimul impozitului pe bunurile mobile liberatoriu și, prin urmare, să fie scutite de taxa comunală suplimentară. Or, plata veniturilor provenind din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru constituie o prestare de servicii în sensul articolului 49 CE.

30 În consecință, o astfel de reglementare poate să afecteze atât exercitarea liberei circulații a capitalurilor, cât și pe cea a liberei prestări a serviciilor.

31 Astfel, instituirea de către un stat membru a unei diferențe de tratament în funcție de locul de investire a capitalurilor are ca efect descurajarea unui rezident al acestui stat membru de a investi sau de a-și plasa capitalul într-o societate stabilită în alt stat membru și produce de asemenea un efect restrictiv în privința societăților stabilite în alte state membre prin aceea că reprezintă pentru acestea un obstacol în calea colectării capitalurilor în primul stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 166, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, *Grønfeldt*, C-436/06, Rep., p. I-12357, punctul 14).

32 De asemenea, în măsura în care numai intermediarii stabiliți în Belgia pot percepe impozitul pe bunurile mobile liberatoriu, o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală plasează intermediarii stabiliți în statul membru în cauză într-o poziție mai avantajoasă pentru a furniza serviciile legate de plata către rezidenți belgieni a veniturilor provenind din investiții sau din plasamente efectuate în alte state membre în raport cu intermediari stabiliți în aceste state și, în consecință, face mai puțin atractive serviciile acestora din urmă.

33 Totuși, rezultă din jurisprudența că, în principiu, Curtea examinează măsura în cauză numai în raport cu una dintre aceste două libertăți și dacă se dovedește că, în împrejurările acțiunii principale, una dintre acestea este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte (Hotărârea din 3 octombrie 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctul 34; a se vedea de asemenea, prin analogie, Hotărârea din 17 septembrie 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37).

34 În speță, acțiunea principală privește supunerea la taxa comunală suplimentară a veniturilor din plasamente, precum și din investiții efectuate într-un alt stat membru și, prin urmare, se raportează la consecințele ce decurg pentru un contribuabil rezident din exercitarea liberei circulații a capitalurilor.

35 Astfel, cu siguranță, exercitarea acestei libertăți este cea care antrenează, pentru contribuabilul rezident, necesitatea de a alege un intermediar pentru plata veniturilor provenind din investițiile și din plasamentele respective. Alegerea acestui intermediar și, în consecință, aspectele privind libera prestare a serviciilor sunt, într-un asemenea context, secundare în raport cu aspectele referitoare la libera circulație a capitalurilor.

36 Prin urmare, înănd seama de considerațiile prezentate la punctul 31 din prezenta hotărâre, trebuie să se constate că o reglementare națională precum cea în cauză în acțiunea principală constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 CE.

37 Această constatare nu este contrazisă de argumentele guvernului belgian, care, pe de o parte, urmărește să minimizeze efectele diferenței de tratament ce decurge din reglementarea națională în discuție în acțiunea principală și, pe de altă parte, arată că, din punctul de vedere al regimului impozitului pe bunurile mobile liberatoriu, un contribuabil care investește în Belgia se află într-o situație diferită de cea a unui contribuabil care investește într-un alt stat membru.

38 În ceea ce privește primul aspect, trebuie mai întâi să se arate că, în privința tratamentului acordat dobânzilor și dividendelor în cauză în acțiunea principală, este lipsit de relevanță faptul că anumite alte tipuri de venituri din bunuri mobile nu sunt supuse impozitului pe bunuri mobile liberatoriu, chiar dacă sunt încasate în Belgia și, din acest motiv, sunt încă supuse taxei comunale suplimentare, din moment ce dobânzile și dividendele de aceeași natură încasate în Belgia sunt supuse regimului impozitului pe bunuri mobile.

39 În plus, guvernul belgian susține că efectele diferenței de tratament nu sunt în mod necesar defavorabile pentru beneficiarii unor venituri din bunuri mobile provenind din alt stat membru, în măsura în care plata impozitului prin intermediul impozitului pe bunuri mobile liberatoriu implică un dezavantaj de trezorerie pentru contribuabilul căruia i se prelevează imediat cuantumul acestui impozit, în timp ce, în cazul plății impozitului în contextul obișnuit al percepției IVPF, contribuabilul poate să plătească suma respectivă în medie timp de doi ani și, prin urmare, poate să obțină un venit din aceasta.

40 Referitor la acest aspect, trebuie să se arate că supunerea de către un stat membru a veniturilor din bunuri mobile ce provin din plasamente și din investiții efectuate într-un alt stat membru la plata unui impozit suplimentar în raport cu veniturile provenind din plasamente și din investiții efectuate în primul stat membru constituie în sine un tratament fiscal defavorabil contrar liberei circulații a capitalurilor.

41 Or, în conformitate cu jurisprudența, un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii prin existența altor avantaje, presupunând că astfel de avantaje există (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 61, și Hotărârea Amurta, citată anterior, punctul 75).

42 Pe de altă parte, o restricție privind o libertate fundamentală este interzisă de tratat chiar dacă este de mică întindere sau de importanță minoră (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2000, Comisia/Franța, C-34/98, Rec., p. I-995, punctul 49, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 43, precum și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 50).

43 În consecință, guvernul belgian nu poate susține în mod util că supunerea veniturilor din plasamente realizate într-un alt stat membru la plata taxei comunale suplimentare poate fi

compensat? de avantajul de trezorerie de care ar dispune contribuabilul rezident care obține aceste venituri, spre deosebire de veniturile din plasamente ale contribuabilului rezident realizate în statul membru de reședință, care sunt supuse unui impozit pe bunuri mobile.

44 Referitor la al doilea aspect, guvernul belgian susține că situația unui contribuabil care a efectuat plasamente sau investiții în Belgia diferă de cea a unui contribuabil care a efectuat plasamente sau investiții în alt stat membru. Astfel, în acest ultim caz, gestionarea și perceperea impozitului pe bunuri mobile liberatoriu nu ar putea fi încredințate persoanei, nerezidente, care datorează veniturile din bunuri mobile fără a implica un risc de dificultăți de recuperare în caz de percepere insuficientă a acestui avans. Or, în Hotărârea din 22 decembrie 2008, *Truck Center* (C-282/07, Rep., p. I-10767), Curtea ar fi recunoscut implicit că astfel de dificultăți nu sunt soluționate în mod satisfăcător de instrumentele internaționale de asistență pentru recuperare și că, prin urmare, contribuabilii stabiliți în străinătate se află într-o situație diferită de cea a contribuabililor rezidenți în ceea ce privește recuperarea impozitului.

45 În această privință, este suficient să se arate că, în contextul unei reglementări precum cea în cauză în acțiunea principală, un contribuabil rezident care a obținut venituri din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru este supus unui impozit pe veniturile menționate în statul său membru de reședință, întocmai precum un contribuabil rezident care a obținut venituri din investiții sau din plasamente efectuate în acest din urmă stat membru.

46 Prin urmare, într-un asemenea context, împrejurarea că respectivele venituri sunt supuse unor tehnici de impunere diferite este cu siguranță la originea diferenței de tratament care conduce la supunerea în mod necesar la plata taxei comunale suplimentare numai a veniturilor obținute din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru, dar nu reflectă o diferență de situație pentru contribuabilii în cauză în privința taxei menționate.

47 Astfel, referitor la o taxă precum cea în cauză în acțiunea principală, stabilită de aglomerații urbane și de comune pentru toți contribuabilii aceleiași aglomerații urbane sau ai aceleiași comune și a cărei bază de impozitare este constituită din impozitul pe veniturile persoanelor fizice, un contribuabil rezident care obține venituri din investiții sau din plasamente efectuate într-un alt stat membru nu se află într-o situație obiectiv diferită de cea a unui contribuabil rezident care obține venituri din investiții sau din plasamente efectuate în statul său membru de reședință.

48 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că o reglementare a unui stat membru precum cea în cauză în acțiunea principală constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

*Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor*

49 Astfel cum reiese dintr-o jurisprudență consacrată, măsurile naționale prin care se restrânge libera circulație a capitalurilor pot fi justificate prin motivele menționate la articolul 58 CE sau prin motive imperative de interes general, cu condiția să poată garanta realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 octombrie 2007, *Comisia/Germania*, C-112/05, Rep., p. I-8995, punctele 72 și 73, precum și jurisprudența citată).

50 Potrivit guvernului belgian, reglementarea în cauză în acțiunea principală este justificată prin motive care țin de coerența și de specificitatea sistemului fiscal belgian, precum și de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

51 Astfel, monopolul conferit intermediarilor stabiliți în Belgia cu privire la întocmirea

declara?iei ad?hoc privind re?inerea ?i plata impozitului pe bunuri mobile ar fi inerent sistemului fiscal belgian ?i ar constitui o modalitate de colectare a impozitului simpl? pentru contribuabili ?i pu?in costisitoare pentru stat, în m?sura în care intermediarii care datoreaz? acest impozit vor suporta sarcina administrativ? a percep?ii ?i pl??ii acestuia.

52 Prin centralizarea colect?rii impozitului pe venituri din bunuri mobile încasate în str?in?tate în sarcina intermediarilor belgieni, sistemul fiscal belgian ar ra?ionaliza m?surile de control limitându?le la câteva sute de intervenen?i, fapt care, permi?ând urm?rirea fluxurilor financiare în mod global pentru fiecare intermediar care datoreaz? impozitul pe bunuri mobile, ar garanta eficacitatea controlului fiscal. A permite contribuabilului persoan? fizic? rezident belgian s? efectueze re?inerea impozitului pe bunuri mobile datorat pentru propriile venituri din bunuri mobile încasate în str?in?tate ar face o astfel de urm?rire a fluxurilor cvasiimposibil?, deoarece acestea ar trebui analizate prin intermediul declara?iilor de impozit pe bunurile mobile prezentate de milioane de intervenen?i.

53 De asemenea, nici a autoriza persoanele care datoreaz? impozit pe venituri din bunuri mobile sau intermediarii financiari stabili?i într?un alt stat membru s? perceap? impozitul pe bunuri mobile liberatoriu pe seama unui rezident belgian nu ar permite garantarea eficacit?ii controalelor fiscale realizate de administra?ia fiscal? belgian?, întrucât instrumentele interna?ionale de asisten?? pentru stabilirea impozitelor nu pot garanta pe deplin eficacitatea controalelor fiscale în privin?a operatorilor stabili?i în alte state membre.

54 În privin?a justific?rilor enun?ate astfel, trebuie amintit, pe de o parte, c? Curtea a recunoscut deja c? necesitatea de a men?ine coeren?a unui regim fiscal poate justifica o restric?ie privind exercitarea libert??ilor fundamentale garantate prin tratat (Hot?rârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C?204/90, Rec., p. I?249, punctul 28, Hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 42, ?i Hot?rârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C?418/07, Rep., p. I?8947, punctul 43).

55 Pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare s? poat? fi acceptat, Curtea solicit? totu?i existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal vizat ?i compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscal? determinat?, caracterul direct al unei astfel de leg?turi trebuind s? fie apreciat în func?ie de obiectivul reglement?rii în cauz? (a se vedea Hot?rârea Papillon, citat? anterior, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

56 Or, astfel cum s?a statuat deja la punctul 46 din prezenta hot?râre, o diferen?? de tratament precum cea în cauz? în ac?iunea principal? nu se limiteaz? la aplicarea unor tehnici de impozitare diferite dup? cum veniturile în cauz? provin din plasamente sau din investi?ii realizate într?un alt stat membru sau în statul membru de re?edin??. Astfel, diferitele tehnici de impozitare în cauz? conduc la impozitarea suplimentar? sub forma taxei comunale suplimentare a unor venituri din bunuri mobile provenind dintr?un plasament sau dintr?o investi?ie efectuat? într?un alt stat membru ?i nesupuse impozitului pe bunuri mobile, în timp ce veniturile provenind dintr?un plasament sau dintr?o investi?ie efectuat? în Belgia pot fi scutite de la plata acesteia ca urmare a faptului c? nu trebuie declarate, din moment ce au fost supuse impozitului pe bunuri mobile.

57 Totu?i, guvernul belgian nu a dovedit existen?a niciunei prelev?ri fiscale determinate care s? compenseze avantajul care const? în această scutire.

58 Pe de alt? parte, Curtea a recunoscut c? necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restric?ie privind exercitarea libert??ilor fundamentale garantate prin tratat (a se vedea în acest sens Hot?rârea X ?i Passenheim-van Schoot, citat? anterior, punctul 45 ?i jurispruden?a citat?).

59 Totuși, dacă necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale poate susține opinia guvernului belgian potrivit căreia prelevarea impozitului pe bunuri mobile liberatoriu nu poate fi efectuat decât prin intermediari stabiliți în Belgia, aceasta nu poate justifica aplicarea unui tratament diferit în ceea ce privește taxa comunală suplimentară pentru veniturile supuse acestui impozit și pentru veniturile care nu sunt supuse acestui impozit.

60 În plus, Curtea a statuat deja că dificultăți practice nu pot justifica în sine atingerea adusă unei libertăți fundamentale garantate de tratat (a se vedea Hotărârea Papillon, citată anterior, punctul 54 și jurisprudența citată).

61 Prin urmare, trebuie să se constate că motivele invocate de guvernul belgian nu pot justifica restricția privind libera circulație a capitalurilor ce decurge dintr-o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală.

62 Ținând seama de cele ce preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia contribuabili rezidenți ai acestui stat membru care obțin dobânzi sau dividende provenind din plasamente sau din investiții efectuate într-un alt stat membru sunt supuși unei taxe comunale suplimentare în ipoteza în care nu au ales ca aceste venituri din bunuri mobile să le fie plătite de un intermediar stabilit în statul membru de reședință al acestora, în timp ce veniturile de aceeași natură provenind din plasamente sau din investiții efectuate în statul membru de reședință al acestora, ca urmare a faptului că sunt supuse unei reineri la sursă, pot să nu fie declarate și, în acest caz, nu sunt supuse unei asemenea taxe.

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

63 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 întâi) declară:

**Articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia contribuabili rezidenți ai acestui stat membru care obțin dobânzi sau dividende provenind din plasamente sau din investiții efectuate într-un alt stat membru sunt supuși unei taxe comunale suplimentare în ipoteza în care nu au ales ca aceste venituri din bunuri mobile să le fie plătite de un intermediar stabilit în statul membru de reședință al acestora, în timp ce veniturile de aceeași natură provenind din plasamente sau din investiții efectuate în statul membru de reședință al acestora, ca urmare a faptului că sunt supuse unei reineri la sursă, pot să nu fie declarate și, în acest caz, nu sunt supuse unei asemenea taxe.**

Semnături

\* Limba de procedură: olandeza.