

Cauza C-450/09

Ulrich Schröder

împotriva

Finanzamt Hameln

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Niedersächsisches Finanzgericht)

„Libera circulație a capitalurilor — Fiscalitate directă — Impozitarea veniturilor care rezultă din închirierea bunurilor imobile — Deductibilitatea rentelor plătite unui membru al familiei în cadrul unei moșteniri anticipate — Condiția de a fi supus integral la plata impozitului în statul membru în cauză”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare — Admisibilitate — Necesitatea de a furniza Curții suficiente precizări cu privire la cadrul juridic și la situația de fapt — Domeniul de aplicare și limitele*

(art. 267 TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 23)

2. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozit pe venit — Venituri din chirii*

(art. 63 TFUE)

1. Având în vedere separarea funcțiilor între instanțele naționale și Curte, pe care se întemeiază procedura prevăzută la articolul 267 TFUE, nu se poate pretinde ca, înainte de a sesiza Curtea, instanța de trimitere să efectueze toate constatările de fapt și aprecierile de drept care îi revin în cadrul misiunii sale juridiciale. Astfel, este suficient ca obiectul acțiunii principale, precum și interesul principal al acestuia pentru ordinea juridică a Uniunii să reiasă din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare pentru a permite statelor membre să își prezinte observațiile conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție și să participe în mod eficient la procedura în fața Curții.

(a se vedea punctul 19)

2. Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care, deși permite unui contribuabil rezident să deducă rentele plătite unui membru al familiei care i-a transmis bunuri imobile situate pe teritoriul acestui stat din veniturile din chirii produse de aceste bunuri, nu acordă o astfel de deducere unui contribuabil nerezident, în măsura în care angajamentul de a plăti aceste rente rezultă din transmiterea bunurilor menționate.

Astfel, în măsura în care angajamentul unui contribuabil nerezident de a plăti o rentă unui membru al familiei rezultă din transmiterea către acesta din urmă a unor bunuri imobile situate în respectivul stat membru, aspect care trebuie să fie verificat de instanța de trimitere, această rentă constituie o cheltuială direct legată de exploatarea acestor bunuri, astfel încât contribuabilul respectiv se află în această privință într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident.

În aceste condiții, o reglementare națională care, în materia impozitului pe venit, refuză nerezidenților dreptul la deducerea unei astfel de cheltuieli, acordată, în schimb, rezidenților, este, în lipsa unei justificări valabile, contrară articolului 63 TFUE.

(a se vedea punctele 46, 47 și 49 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

31 martie 2011(*)

„Libera circulație a capitalurilor – Fiscalitate directă – Impozitarea veniturilor care rezultă din închirierea bunurilor imobile – Deductibilitatea rentelor plătite unui membru al familiei în cadrul unei moșteniri anticipate – Condiția de a fi supus integral la plata impozitului în statul membru în cauză”

În cauza C-450/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Niedersächsisches Finanzgericht (Germania), prin decizia din 14 octombrie 2009, primită de Curte la 19 noiembrie 2009, în procedura

Ulrich Schröder

împotriva

Finanzamt Hameln,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, U. Lõhmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 noiembrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Schröder, de R. Geck, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Hameln, de domnul P. Klose, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de domnul C. Blaschke, în calitate de agent;

- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J. S. Pilczer, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 decembrie 2010,
- pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 18 TFUE și 63 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Schröder, pe de o parte, și Finanzamt Hameln, pe de altă parte, având ca obiect refuzul acestuia din urmă de a autoriza deducerea rentei pe care domnul Schröder a plătit-o mamei sale din veniturile care rezultă din închirierea unor bunuri imobile situate în Germania, pe care acesta le-a dobândit, printre altele, în cadrul unei moșteniri anticipate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10) prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.”

4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, în titlul XI din această anexă, circulația capitalului cu caracter personal, care cuprinde printre altele cadourile și moștenirile.

Dreptul național

5 Articolul 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (BGBl. 2002 I, p. 4210, denumită în continuare „EStG”), prevede printre altele că persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită în Germania sunt supuse integral la plata impozitului pe venit, în timp ce persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul german sunt parțial supuse la plata acestui impozit atunci când realizează venituri naționale în sensul articolului 49 din EStG. Printre veniturile prevăzute la articolul 49 menționate sunt cuprinse cele care provin din închirierea unui bun imobil situat pe teritoriul Germaniei.

6 Articolul 10 din EStG este intitulat „Cheltuieli excepționale”. Alineatul 1 al acestui articol este redactat după cum urmează:

„Constituie cheltuieli excepționale următoarele costuri, atunci când acestea nu reprezintă nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale:

[...]

1a. rentele și prestațiile periodice care rezultă din obligații specifice, care nu au o legătură economică cu veniturile care nu intră în baza de impozitare; [...]"

7 Articolul 50 din EStG conține dispoziții specifice pentru persoanele supuse parțial la plata impozitului. Potrivit alineatului 1 al acestuia:

„Persoanele supuse parțial la plata impozitului pot deduce cheltuielile de exploatare (articolul 4 alineatele 4-8) sau cheltuielile profesionale (articolul 9) numai în măsura în care aceste cheltuieli au o legătură economică cu veniturile percepute pe teritoriul național. [...] Articolele [...] 10, [...] nu sunt aplicabile [...]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Domnul Schröder este un resortisant german cu reședința în Belgia, unde exercită o activitate salariată.

9 Prin actul notarial din 27 aprilie 1992, acesta a dobândit de la părinții săi un bun imobil situat în Germania, care era grevat de un drept real de uzufruct în favoarea acestora. Printr-un act notarial din 2 decembrie 2002, alte bunuri imobile situate în Germania au fost transmise domnului Schröder și fratelui său de către mama acestora, cu titlu de moștenire anticipată. Drepturile de uzufruct pe care mama le deținea până atunci asupra mai multor bunuri imobile au fost transformate într-o rentă, în temeiul căreia atât domnul Schröder, cât și fratele său trebuiau să plătească mamei lor, începând cu 1 decembrie 2002, o sumă lunară de 1 000 de euro.

10 În anul 2002, domnul Schröder a obținut în Germania venituri în cuantum de 2 785 de euro din închirierea bunului dobândit în 1992 și de 749,50 euro corespunzătoare bunurilor deținute în coproprietate cu fratele său.

11 Finanzamt Hameln a întemeiat decizia de impunere emisă în privința domnului Schröder pentru anul 2002 pe suma acestor două cuanțumuri și a refuzat să ia în considerare renta de 1 000 de euro plătită de acesta în luna decembrie 2002.

12 Domnul Schröder a introdus o acțiune împotriva acestui refuz la Niedersächsisches Finanzgericht. Această instanță subliniază că posibilitatea unei persoane cum este fratele domnului Schröder, care este rezident în Germania și care, ca urmare a acestui fapt, este integral supus la plata impozitului pe venit în acest stat membru, de a deduce din valoarea impozabilă o astfel de rentă ca fiind parte din categoria cheltuielilor excepționale cuprinse la articolul 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG este consacrată în jurisprudența Bundesfinanzhof. Astfel, Bundesfinanzhof ar considera că, în ceea ce privește bunurile imobile transmise cu titlu de moștenire anticipată, contraprestațiile convenite, precum rentele, nu constituie operațiuni cu titlu oneros sau parțial oneros și ar exclude integral aceste contraprestații din categoria veniturilor realizate.

13 Cu toate acestea, potrivit instanței de trimitere, o persoană precum domnul Schröder, care, în calitate de nerezident, nu este decât parțial supusă la plata impozitului pe venit în Germania, nu are dreptul să deducă o astfel de rentă din venitul său impozabil, din moment ce articolul 50 alineatul 1 din EStG exclude aplicarea articolului 10 din EStG în privința sa.

14 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește conformitatea cu dreptul Uniunii, și în special cu articolul 63 TFUE, a acestei diferențe de tratament fiscal între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți.

15 În aceste condiții, Niedersächsisches Finanzgericht a hotărât să suspende judecarea

cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este contrar articolelor [63 TFUE] și [18 TFUE] faptul că un membru al familiei supus parțial la plata impozitului pe teritoriul Republicii Federale Germania nu poate să deducă din veniturile care rezultă din închiriere rentele plătite, ca fiind cheltuieli excepționale, deși un contribuabil supus integral la plata impozitului pe venit ar putea să opereze această deducere?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

16 Guvernul german susține că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este inadmisibilă pentru motivul că instanța de trimitere nu oferă informații suficiente cu privire la împrejurările de fapt și la contextul juridic pentru a permite, în special, statelor membre să se pronunțe în cunoștință de cauză cu privire la prezenta procedură. Astfel, pe de o parte, nu ar exista precizări în ceea ce privește modalitățile transferurilor imobiliare către domnul Schröder, eliminarea drepturilor de uzufruct existente, precum și plata rentei lunare. Pe de altă parte, informațiile cu privire la conținutul și la interpretarea legislației naționale referitoare la cheltuielile excepționale, în sensul articolului 10 din EStG, precum și cu privire la diferențele dintre acestea și alte categorii de cheltuieli, cum sunt cheltuielile de exploatare și cheltuielile profesionale, ar fi insuficiente. În lipsa unor astfel de precizări, legătura dintre anumite cheltuieli efectuate de un contribuabil nerezident și veniturile impozabile ale acestuia din urmă nu ar putea fi apreciată pentru a stabili existența sau inexistența unei discriminări nelegale împotriva unei astfel de contribuabil.

17 În această privință, trebuie făcută precizarea potrivit căreia Curtea nu poate respinge o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanță națională decât dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 61, precum și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 29).

18 În ceea ce privește, în mod mai specific, informațiile care trebuie furnizate Curții în cadrul unei decizii de trimitere, acestea sunt destinate nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile instanței de trimitere, ci trebuie de asemenea să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție. În acest scop, este necesară definirea de către instanța națională a cadrului factual și normativ în care se înscriu întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2009, Heinrich, C-345/06, Rep., p. I-1659, punctele 30 și 31, precum și Hotărârea din 8 septembrie 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International, C-42/07, Rep., p. I-7633, punctul 40).

19 Totuși, având în vedere separarea funcțiilor între instanțele naționale și Curte, pe care se întemeiază procedura prevăzută la articolul 267 TFUE, nu se poate pretinde ca, înainte de a sesiza Curtea, instanța de trimitere să efectueze toate constatările de fapt și aprecierile de drept care îi revin în cadrul misiunii sale jurisdicționale. Astfel, este suficient ca obiectul acțiunii principale, precum și interesul principal al acestuia pentru ordinea juridică a Uniunii să reiasă din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare pentru a permite statelor membre să își prezinte observațiile conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție și să participe în mod eficient la procedura în fața Curții (a se vedea în acest sens Hotărârea Liga Portuguesa de Futebol

Profissional și Bwin International, citat anterior, punctul 41, precum și Hotărârea din 7 decembrie 2010, VEBIC, C-439/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 47).

20 În speță, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 8-13 din prezenta hotărâre, decizia de trimitere menționează în mod clar, pe de o parte, proveniența bunurilor imobile deținute de domnul Schröder în Germania, precum și originea rentei pe care trebuie să o plătească mamei sale și, pe de altă parte, efectul reglementării naționale în discuție în acțiunea principală în ceea ce privește caracterul nedeductibil al acestei rente din veniturile sale impozabile. Totodată, instanța de trimitere precizează că soluționarea litigiului cu care este sesizat depinde de aspectul dacă diferența de tratament dintre un contribuabil rezident și un contribuabil nerezident este conformă cu dreptul Uniunii.

21 Aceste elemente sunt suficiente pentru a prezenta obiectul acțiunii principale, precum și interesul principal al acestuia pentru ordinea juridică a Uniunii și pentru a permite Curții să furnizeze un răspuns util instanței de trimitere. Totodată, trebuie să se arate că guvernul francez și Comisia Europeană au fost în măsură să prezinte Curții observații scrise aprofundate cu privire la întrebarea adresată.

22 Având în vedere cele de mai sus, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie să fie considerată admisibilă.

Cu privire la fond

23 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 18 TFUE și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care, deși permite unui contribuabil rezident să deducă rentele plătite unui membru al familiei care i-a transmis bunuri imobile situate pe teritoriul acestui stat din veniturile din chirii produse de aceste bunuri, nu acordă o astfel de deducere unui contribuabil nerezident.

24 Este necesar, în primul rând, să se identifice dispoziția Tratatului FUE aplicabilă unei situații precum cea din acțiunea principală.

25 În ceea ce privește articolul 63 TFUE, potrivit unei jurisprudențe constante, întrucât din tratat lipsește definiția noțiunii „circulație a capitalurilor” în sensul alineatului (1) al acestui articol, nomenclatorul care constituie anexa I la Directiva 88/361 prezintă o valoare indicativă, chiar dacă această directivă a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE (articolele 67-73 din Tratatul CEE au fost înlocuite cu articolele 73 B-73 G din Tratatul CE, acestea devenind articolele 56 CE-60 CE), dat fiind că, potrivit celui de al treilea paragraf al introducerii acestei anexe, nomenclatorul pe care îl conține nu constituie o listă exhaustivă a mișcărilor de capital (a se vedea în special Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 24 și jurisprudența citată, Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 39, Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, Rep., p. I-9807, punctul 17, precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 15).

26 În această privință, Curtea a hotărât deja că succesiunile și cadourile, care sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, intră în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârile Persche, punctul 27, Busley și Cibrian Fernandez, punctul 18, precum și Missionswerk Werner Heukelbach, punctul 16, citate anterior).

27 În consecință, este necesar să se considere că transmiterea de bunuri imobile situate în Germania, cu titlu de cadouri sau de moștenire anticipat, unei persoane fizice rezidente în Belgia intră sub incidența articolului 63 TFUE.

28 În ceea ce privește articolul 18 TFUE, care consacră un principiu general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, trebuie amintit că această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu conține norme speciale de interzicere a discriminării (a se vedea în special Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, Rep., p. I-8491, punctul 28 și jurisprudența citată, Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 31, precum și Hotărârea *Missionswerk Werner Heukelbach*, citată anterior, punctul 18).

29 Întrucât dispozițiile din tratat privind libera circulație a capitalurilor sunt aplicabile și prevăd norme specifice de nediscriminare, articolul 18 TFUE nu este aplicabil în acțiunea principală (a se vedea Hotărârile Hollmann, punctul 29, și *Missionswerk Werner Heukelbach*, punctul 19, citate anterior).

30 În al doilea rând, trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ în special pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să mențină astfel de investiții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 ianuarie 2009, *STEKO Industriemontage*, C-377/07, Rep., p. I-299, punctele 23 și 24, precum și jurisprudența citată).

31 În ceea ce privește legislația în discuție în acțiunea principală, o persoană fizică ce nu are nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania este, conform articolului 49 din EStG, supusă la plata impozitului pe venit în acest stat membru pentru veniturile care provin din închirierea de bunuri imobile situate pe teritoriul Germaniei. Spre deosebire de contribuabilul rezident, un astfel de contribuabil nerezident nu poate, în temeiul articolului 50 din EStG, să deducă din aceste venituri o rentă, precum cea plătită de domnul Schröder mamei sale cu titlu de moștenire anticipat, ca fiind o cheltuială excepțională în sensul articolului 10 alineatul 1 punctul 1a din EStG.

32 Tratatul fiscal mai puțin favorabil rezervat nerezidenților ar putea să îi descurajeze pe aceștia din urmă să dobândească sau să conserve bunuri imobile situate în Germania (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 8 septembrie 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Rec., p. I-7685, punctul 39). De asemenea, acesta poate descuraja rezidenții germani să desemneze ca beneficiari ai unei moșteniri anticipate persoane care au reședința într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania (a se vedea, prin analogie, Hotărârea *Missionswerk Werner Heukelbach*, citată anterior, punctul 25).

33 În consecință, o astfel de reglementare constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.

34 Este adevărat că, în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a stabili, în legislațiile lor fiscale, o distincție între persoanele impozabile care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor.

35 Totuși, trebuie să se facă distincție între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările arbitrare sau restrângerile disimulate, interzise prin alineatul (3) al aceluiași articol. Într-adevăr, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în acțiunea principală, care realizează o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului referitoare la

libera circula?ie a capitalurilor, trebuie ca diferen?a de tratament s? priveasc? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca aceasta s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general. În plus, pentru a fi justificat?, diferen?a de tratament nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar pentru ca obiectivul urm?rit prin reglementarea în discu?ie s? fie atins (a se vedea Hot?rârea Persche, citat? anterior, punctul 41, ?i Hot?rârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C?510/08, Rep., p. I?3553, punctul 34).

36 Prin urmare, trebuie analizat dac?, în împrejur?rile ac?iunii principale, situa?ia nereziden?ilor este comparabil? cu cea a reziden?ilor.

37 În aceast? privin??, potrivit unei jurispruden?e constante, în materia impozitelor directe, situa?ia reziden?ilor ?i aceea a nereziden?ilor într?un stat nu sunt, ca regul? general?, comparabile, în m?sura în care venitul ob?inut pe teritoriul unui stat de c?tre un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul s?u global, centralizat la locul re?edin?ei sale, iar capacitatea contributiv? personal? a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale ?i a situa?iei sale personale ?i familiale, se poate aprecia cu mai mare u?urin?? în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale ?i patrimoniale, care corespunde în general re?edin?ei sale obi?nuite (Hot?rârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C?279/93, Rec., p. I?225, punctele 31 ?i 32, Hot?rârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C?234/01, Rec., p. I?5933, punctul 43, precum ?i Hot?rârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania, C?562/07, Rep., p. I?9553, punctul 46).

38 De asemenea, faptul c? un stat membru nu permite nereziden?ilor s? beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acord? reziden?ilor nu este, ca regul? general?, discriminatoriu, ?inând seama de diferen?ele obiective dintre situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât ?i din punctul de vedere al capacit??ii contributive personale sau al situa?iei personale ?i familiale (Hot?rârile Schumacker, punctul 34, Gerritse, punctul 44, ?i Comisia/Spania, punctul 47, citate anterior).

39 În spe??, este cert c? veniturile din chirii ob?inute în anul 2002 de domnul Schröder pentru bunurile imobile pe care le de?ine în Germania nu constituiau decât o mic? parte din venitul global realizat de acesta în cursul aceluia?i an.

40 Cu toate acestea, Curtea a precizat c?, în ceea ce prive?te cheltuielile precum cheltuielile profesionale legate în mod direct de o activitate din care au rezultat venituri impozabile într?un stat membru, reziden?ii ?i nereziden?ii acestuia din urm? se afl? în situa?ii comparabile, astfel încât o reglementare a statului men?ionat care refuz? nereziden?ilor, în materie de impozitare, deducerea unor astfel de cheltuieli, acordat?, în schimb, reziden?ilor, risc? s? ac?ioneze în principal în defavoarea resortisan?ilor altor state membre ?i implic?, a?adar, o discriminare indirect? bazat? pe cet??enie sau na?ionalitate (a se vedea în acest sens Hot?rârea Gerritse, citat? anterior, punctele 27 ?i 28, Hot?rârea din 6 iulie 2006, Conijn, C?346/04, Rec., p. I?6137, punctul 20, Hot?rârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, Rec., p. I?9461, punctul 49, Hot?rârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, Rep., p. I?1425, punctul 23, precum ?i Hot?rârile din 11 septembrie 2008, Eckelkamp ?i al?ii, C?11/07, Rep., p. I?6845, punctul 50, ?i Arens-Sikken, C?43/07, Rep., p. I?6887, punctul 44).

41 Rezult? c? o reglementare precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? ar fi în principiu contrar? articolului 63 TFUE în cazul în care renta pl?tit? de domnul Schröder mamei sale ar trebui s? fie considerat? ca o cheltuial? direct legat? de activitatea acestuia, care const? în închirierea bunurilor imobile situate în Germania care i?au fost transmise de p?rin?ii s?i.

42 Guvernul german consider? c? nu exist? o leg?tur? direct? în spe??. În opinia acestuia, o asemenea rent?, calificat? drept cheltuial? excep?ional? care intr? sub inciden?a articolului 10

alineatul 1 punctul 1a din EStG, este diferit? de cheltuielile de exploatare ?i de cheltuielile profesionale care, în temeiul articolului 50 alineatul 1 din EStG, sunt deductibile pentru un contribuabil supus parțial la plata impozitului, în măsura în care reprezintă contraprestația pentru dobândirea unei surse de venituri. Astfel, plata unei asemenea rente nu ar fi consecința caracteristică sau juridică a obținerii de venituri din chirii, ci ar constitui un aranjament adoptat în cadrul unei comunități de susținere familială, iar quantumul său nu ar fi fost stabilit în raport cu valoarea bunurilor transmise, ci în funcție de necesitățile alimentare ale beneficiarului, precum ?i de capacitatea contributivă economică generală a debitorului, pe care numai statul membru de reședință a acestuia din urmă ar putea o aprecia în mod adecvat. În același context, guvernul francez observă că valoarea rentei nu ar fi afectată nici de lipsa veniturilor din chirii, nici, în mod invers, de dobândirea de venituri foarte ridicate.

43 Aceste argumente nu pot fi admise. Presupunând că valoarea unei rente, precum cea plătită de domnul Schröder, ar fi determinată în funcție de capacitatea contributivă a debitorului ?i de necesitățile alimentare ale beneficiarului, nu este mai puțin adevărat că existența unei legături directe în sensul jurisprudenței citate la punctul 40 din prezenta hotărâre nu rezultă din vreo corelare între valoarea cheltuielii în cauză ?i cea a veniturilor impozabile, ci din faptul că această cheltuială ar fi indisolubilă de activitatea care le produce pe acestea din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro Equestre da Lezíria Grande, citată anterior, punctul 25).

44 Astfel, Curtea a apreciat că prezintă o legătură directă cu activitatea în cauză cheltuielile ocazionate de această activitate (a se vedea în acest sens Hotărârile Gerritse, punctele 9 ?i 27, ?i Centro Equestre da Lezíria Grande, punctul 25, citate anterior) ?i, așadar, necesare pentru exercitarea acesteia. În mod identic, o astfel de legătură directă a fost admisă în ceea ce privește cheltuielile de consultanță fiscală efectuate în vederea întocmirii unei declarații fiscale, obligația de a face o astfel de declarație decurgând din încasarea unor venituri în statul membru în cauză (a se vedea Hotărârea Conijn, citată anterior, punctul 22).

45 Or, din decizia de trimitere rezultă că bunurile imobile transmise domnului Schröder erau, cel puțin în parte, grevate de drepturi de uzufruct care au fost convertite într-o rentă lunară pe care acesta trebuie să o plătească mamei sale. Se pare, așadar, că angajamentul de a plăti această rentă rezultă din transmiterea bunurilor respective, acest angajament fiind necesar pentru ca domnul Schröder să poată deține aceste bunuri ?i, în consecință, să obțină veniturile din chirii în cauză în activitatea principală, supuse la plata impozitului în Germania.

46 Așadar, se impune să se considere că, în măsura în care angajamentul domnului Schröder de a plăti renta mamei sale rezultă din transmiterea către acesta din urmă a unor bunuri imobile situate în Germania, aspect care trebuie să fie verificat de instanța de trimitere, această rentă constituie o cheltuială direct legată de exploatarea acestor bunuri, astfel încât domnul Schröder se află în această privință într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident.

47 În aceste condiții, o reglementare națională care, în materia impozitului pe venit, refuză nerezidenților dreptul la deducerea unei astfel de cheltuieli, acordată, în schimb, rezidenților, este, în lipsa unei justificări valabile, contrară articolului 63 TFUE.

48 Or, niciun motiv imperativ de interes general nu a fost invocat de guvernul german ?i nici luat în considerare de instanța de trimitere.

49 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care, deși permite unui contribuabil rezident să deducă rentele plătite unui membru al familiei care i-a transmis bunuri imobile situate pe teritoriul acestui stat din veniturile din chirii produse de aceste bunuri, nu acordă o astfel de deducere unui contribuabil nerezident, în măsura

în care angajamentul de a plăti aceste rente rezultă din transmiterea bunurilor menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 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 doua) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care, deși permite unui contribuabil rezident să deducă rentele plătite unui membru al familiei care i-a transmis bunuri imobile situate pe teritoriul acestui stat din veniturile din chirii produse de aceste bunuri, nu acordă o astfel de deducere unui contribuabil nerezident, în măsura în care angajamentul de a plăti aceste rente rezultă din transmiterea bunurilor menționate.

Semnături

* Limba de procedură: germana.