

HOTĂRÂREA CURŢII (Marea Cameră)

24 februarie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Libera circulaţie a capitalurilor – Fiscalitate directă – Impozit pe venit – Deductibilitatea rentelor de întreţinere plătite în contrapartida unei succesiuni anticipate – Excludere pentru nerezidenţi”

În cauza C-559/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 14 mai 2013, primită de Curte la 30 octombrie 2013, în procedura

Finanzamt Dortmund-Unna

împotriva

Josef Grünewald,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, preşedinte, domnul K. Lenaerts, vicepreşedinte, domnul A. Tizzano, doamna R. Silva de Lapuerta şi domnii M. Ilešić, A. Ó Caoimh şi J.-C. Bonichot (raportor), preşedinţi de cameră, domnul A. Arabadjiev, doamna C. Toader, domnii M. Safjan şi D. Šváby, doamnele M. Berger şi A. Prechal şi domnii E. Jarašiūnas şi C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 16 septembrie 2014,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru Finanzamt Dortmund-Unna, de S. Lorenz, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze şi de K. Petersen, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul francez, de D. Colas şi de J.-S. Pilczer, în calitate de agenţi;
- pentru Comisia Europeană, de G. Braun şi de W. Roels, în calitate de agenţi,

după ascultarea concluziilor avocatului general în şedinţa din 18 noiembrie 2014,

pronunţă prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară priveşte interpretarea articolului 63 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Dortmund-Unna

(administrația financiară din Dortmund/Unna, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și domnul Grünewald, pe de altă parte, în legătură cu refuzul Finanzamt de a admite deductibilitatea, în cadrul impozitului pe veniturile obținute din părțile sociale ale unei societăți de drept civil primite cu titlu de succesiune anticipată, a rentelor de întreținere plătite de domnul Grünewald părinților săi în contrapartida acestei cesiuni de părți sociale, pentru motivul că acesta nu are reședință în Germania.

Cadrul juridic

3 Potrivit articolului 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea aplicabilă litigiului principal (BGBl. 2002 I, p. 4210, denumită în continuare „EStG”), persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședință obișnuită în Germania sunt supuse integral la plata impozitului pe venit, în timp ce persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședință obișnuită pe teritoriul german sunt parțial supuse la plata acestui impozit atunci când realizează venituri naționale în sensul articolului 49 din EStG.

4 Articolul 10 alineatul 1 din EStG are următorul cuprins:

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

[...]

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

5 Printre veniturile prevăzute la articolul 49 din EStG figurează cele care provin din exercitarea unei activități industriale sau comerciale pe teritoriul german.

6 Articolul 50 alineatul 1 din EStG prevede:

„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. [...] [A]rticolul 10 [și următoarele] nu sunt aplicabile.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 În cadrul unei succesiuni anticipate, domnul Grünewald a dobândit de la tatăl său, printr-un contract de cesiune din 17 ianuarie 1989, 50 % din părțile sociale ale unei societăți de drept civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) care activează în domeniul horticol în Germania, fratele său primind cealaltă jumătate. În contrapartida acestor donații, beneficiarii trebuiau să plătească tatălui lor sau, dacă era cazul, părinților lor rentele descrise la articolul 2 din această convenție.

8 Domnul Grünewald, care trăiește în alt stat membru decât Republica Federală Germania și care nu are nici domiciliul, nici reședință obișnuită în Germania, a obținut, între anii 1999 și 2002, în temeiul acestei participații, venituri din activitatea comercială. Acesta a obținut, în plus, și alte venituri în Germania.

9 Finanzamt a considerat că domnul Grünewald era o persoană supusă parțial la plata impozitului și, în temeiul dispozițiilor articolului 50 din EStG, i-a refuzat acestuia posibilitatea de a deduce din veniturile sale impozabile în Germania rentele pe care le plăteau părinților săi, domiciliați în Germania.

10 Acțiunea introdusă de domnul Grünwald împotriva acestei decizii a fost admisă printr-o hotărâre a Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster).

11 Finanzamt a solicitat Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) anularea acestei hotărâri și respingerea respectivei acțiuni.

12 Potrivit instanței de trimitere, Finanzamt a refuzat în mod întemeiat, în conformitate cu dreptul național aplicabil, deducerea rentelor de întreținere în cauză din calculul bazei de impozitare a impozitului pe venit în cadrul obligației fiscale limitate a domnului Grünwald. Acesta ar putea să deducă cheltuielile de exploatare și cheltuielile profesionale care prezintă o legătură economică cu veniturile sale naționale, însă nu și cheltuieli excepționale precum aceste rente de întreținere.

13 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că persistă o îndoială cu privire la compatibilitatea acestui regim fiscal cu dreptul Uniunii. Desigur, în Hotărârea Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198), Curtea ar fi statuat deja că există o restricție privind libera circulație a capitalurilor garantată în temeiul articolului 63 TFUE atunci când rentele de întreținere private plătite de contribuabili nerezidenți, care au legătură cu venituri naționale obținute din chirii produse de bunuri imobiliare, nu sunt deductibile, deși plățile corespundătoare acestor prestații sunt deductibile în cazul contribuabililor rezidenți supuși integral impozitului pe venit. Potrivit instanței de trimitere, în Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198) Curtea nu s-a pronunțat însă, deoarece nu i s-a adresat o întrebare cu privire la acest aspect, printre altele, cu privire la problema dacă trebuia să se țină seama de faptul că regimul fiscal național în cauză se bazează pe principiul numit „al corespondenței” („Korrespondenzprinzip”), potrivit căruia, dacă debitorul unei rente dispune de un drept de deducere a acesteia, beneficiarul acestei rente trebuie să fie impozitat.

14 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 63 TFUE se opune reglementării unui stat membru potrivit căreia rentele de întreținere private plătite de contribuabili nerezidenți nu sunt deductibile în contextul unui transfer cu titlu de succesiune anticipată al unui element patrimonial producător de venituri situat pe teritorii național, deși plățile echivalente sunt deductibile în cazul unei obligații fiscale nelimitate, deducerea având totuși drept consecință o obligație fiscală corespunzătoare în sarcina beneficiarului prestației (supus integral la plata impozitului)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

15 Trebuie să se arate că, în cauză în care s-a pronunțat Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), era în discuție reglementarea națională a cărei aplicare a făcut obiectul prezentei cereri de decizie preliminară. În acea hotărâre, Curtea a declarat că articolul 63 TFUE, care interzice restricțiile privind circulația capitalurilor, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care, deși permite unui contribuabil rezident să deducă rentele plătite unui părinte care i-a transmis bunuri imobile situate pe teritoriul acestui stat membru 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.

16 Elementele de fapt și de drept care, potrivit instanței de trimitere, fac necesară prezenta

cerere de decizie preliminară în de dubla împrejurare că, în speță, pe de o parte, veniturile impozitate în sarcina contribuabilului nerezident provin din pârțile sociale ale unei societăți, iar nu din închirierea unor bunuri imobile, și, pe de altă parte, regimul fiscal național în discuție în litigiul principal se bazează pe principiul corespondenței, potrivit căruia deducerea rentei plătite de debitorul acesteia trebuie să corespundă impozitării venitului obținut din această rentă de beneficiarul său.

17 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care refuză să permită unui contribuabil nerezident care a încasat în acest stat membru venituri comerciale generate de activitatea unei societăți ale cărei pârți sociale i-au fost transmise de către un pârte în cadrul unei succesiuni anticipate să deducă din aceste venituri rentele pe care le-a plătit acestui pârte în contrapartida acestei donații, în condițiile în care reglementarea menționată acordă respectiva deducere unui contribuabil rezident pentru motivul că aceste rente ar fi impozitate în sarcina beneficiarului lor.

18 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că, potrivit unei jurisprudențe constante, succesiunile și liberalitățile constituie 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 în special Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 26). În consecință, este necesar să se considere că transferul în discuție al pârților sociale ale unei societăți cu sediul în Germania, în cadrul unei succesiuni anticipate, către o persoană fizică cu reședință în alt stat membru intră sub incidența articolului 63 TFUE.

19 În al doilea rând, măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le cuprind 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 special Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 30).

20 În ceea ce privește legislația în discuție în litigiul principal, o persoană fizică ce nu are nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania este supusă, conform articolului 49 din EStG, la plata impozitului pe venit în acest stat membru pentru veniturile care provin din activitatea comercială desfășurată pe teritoriul german de către o societate la care această persoană deține pârți sociale. Spre deosebire de contribuabilul rezident, un astfel de contribuabil nerezident nu poate, în temeiul articolului 50 din EStG, în calitate de persoană supusă parțial impozitării numai în privința veniturilor naționale, să deducă din aceste venituri o rentă precum cea plătită de domnul Grünwald în cadrul unei succesiuni anticipate, drept cheltuielă excepțională în sensul articolului 10 alineatul (1) punctul 1a din EStG. Tratatamentul fiscal mai puțin favorabil rezervat astfel nerezidenților ar putea să îi descurajeze să accepte pârți sociale ale unor societăți cu sediul în Germania în cadrul unei succesiuni anticipate. De asemenea, acesta poate descuraja rezidenții germani să desemneze ca beneficiari ai unei succesiuni anticipate persoane care au reședința într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania (a se vedea în acest sens Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 32).

21 O asemenea legislație constituie, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

22 Este necesar să se amintească, în al treilea rând, că este cert că, în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a stabili, în legislația lor fiscală, o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor (Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 34).

23 Trebuie să se facă însă distincție între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 65

alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările arbitrare sau restricțiile disimulate, interzise prin articolul 65 alineatul (3) TFUE. Astfel, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal, care realizează o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca aceasta să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în special Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 35).

Cu privire la comparabilitatea situațiilor

24 Trebuie analizat dacă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, situația nerezidenților este comparabilă cu cea a rezidenților.

25 Potrivit unei jurisprudențe constante, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile, întrucât venitul obținut pe teritoriul unui stat membru de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite (a se vedea în special Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 37).

26 Nici faptul că un stat membru nu permite nerezidenților să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidenților nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, înănd seama de diferențele obiective care există între situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (a se vedea în special Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 38).

27 Situația este însă diferită, pe de o parte, în cazul în care nerezidentul nu obține venituri semnificative în statul membru de reședință și obține partea principală a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate exercitată în celălalt stat membru vizat (a se vedea în acest sens Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 36).

28 În consecință, dacă s-ar dovedi, în speță, aspect a căruia verificare este de competența instanței de trimitere, că veniturile obținute în Germania de domnul Grünewald în cursul anilor 1999-2002 constituiau partea esențială a venitului său global în acea perioadă, situația persoanei interesate ar trebui să fie considerată comparabilă în mod obiectiv cu cea a unui rezident al acestui stat membru.

29 Curtea a hotărât de asemenea, pe de altă parte, că, în ceea ce privește cheltuielile legate în mod direct de o activitate din care au rezultat venituri impozabile într-un stat membru, rezidenții acestuia din urmă și nerezidenții se află în situații comparabile (a se vedea în special Hotărârea Schröder, EU:C:2011:198, punctul 40 și jurisprudența citată).

30 Astfel, prezintă o legătură directă cu activitatea în cauză cheltuielile ocazionate de această activitate și, aadar, necesare pentru exercitarea acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punctele 9 și 27, precum și Hotărârea Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punctul 25).

31 În aceste condiții, dacă veniturile obținute de domnul Grünewald pe teritoriul german în cursul anilor în cauză nu constituiau partea esențială a venitului său global, atunci caracterul comparabil al situației acestui contribuabil cu cea a unui rezident ar putea fi admis numai dacă

renta plătită de persoana interesată ar trebui să fie considerată o cheltuială legată direct de veniturile din activitatea societății cu sediul în Germania, ale cărei pături sociale i-au fost transmise cu titlu de succesiune anticipată.

32 Trebuie amintit că îi revine în cele din urmă instanței naționale, care este singura competentă să aprecieze situația de fapt în discuție în litigiul principal și să interpreteze legislația națională, sarcina să determine dacă aceasta este situația. În cadrul unei trimiteri preliminare, Curtea, chemată să ofere răspunsuri utile instanței naționale, este însă competentă să dea indicații întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile care i-au fost prezentate, de natură să permită instanței de trimitere să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea Alakor Gabonatermel és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 31 și jurisprudența citată).

33 În această privință, reiese din ansamblul elementelor prezentate în fața Curții că angajamentul de a plăti renta în discuție în litigiul principal decurge în mod direct din cesiunea paturilor sociale ale societății care exercită activitatea horticola aflată la originea veniturilor impozitate în Germania, acest angajament, prezentat de instanța de trimitere ca reprezentând contrapartida acestei transmiteri succesoriale anticipate, fiind o condiție necesară a transmiterii menționate. Dacă aceasta ar sta efectiv lucrurile, situația domnului Grünewald ar trebui să fie considerată comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident.

34 Nu rezultă că această apreciere ar putea fi repusă în discuție de unele dintre considerațiile reținute în această privință în decizia de trimitere sau în observațiile prezentate de guvernul german în fața Curții.

35 În primul rând, existența legăturii dintre cheltuielile suportate de contribuabilul nerezident și veniturile sale impozabile în statul membru în cauză nu poate depinde de natura veniturilor generate de elementele patrimoniului astfel transmis. Chiar dacă în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198) aceste venituri proveneau din închirierea imobilelor transmise prin succesiune anticipată, în timp ce în prezenta cauză principală veniturile în discuție provin din paturile sociale ale unei societăți care exercită o activitate horticola, și chiar dacă, în consecință, respectivele venituri fac parte din categorii de impunere diferite, nu rezultă de aici o calificare diferită a legăturii care există între cheltuielile efectuate și veniturile în discuție în litigiul principal, natura acestora din urmă fiind lipsită de relevanță în această privință.

36 În al doilea rând, presupunând că valoarea unei rente precum cea plătită de domnul Grünewald ar fi determinată în funcție de capacitatea contributivă a debitorului și de necesitățile de întreținere ale beneficiarului, nu este mai puțin adevărat că existența unei legături directe, în sensul jurisprudenței citate la punctul 29 din prezenta hotărâre, nu rezultă dintr-o corelare între valoarea cheltuielii în cauză și cea a veniturilor impozabile, ci din faptul că această cheltuială este indisolubil legată de activitatea care produce aceste venituri (a se vedea în acest sens Hotărârea Schröder EU:C:2011:198, punctul 43).

37 În al treilea rând, este cert că, în prezenta cauză, la fel ca în cea în care s-a pronunțat Hotărârea Schröder (EU:C:2011:198), plata rentei de către contribuabilul nerezident nu a intervenit în cadrul unei cesiuni cu titlu oneros a unui element patrimonial, ci în cadrul unei transmiteri succesoriale anticipate cu titlu gratuit. Din acest punct de vedere, lipsa caracterului oneros al acestei cesiuni face de altfel inoperant argumentul evocat de instanța de trimitere potrivit căruia renta menționată ar trebui să fie deductibilă, în cazul unei dobândiri cu titlu oneros a unor elemente de patrimoniu, numai prin separarea costurilor de achiziție și a dobânzilor. În orice caz, un astfel de argument ar viza cuantumul deducerii, iar nu principiul acesteia, singurul în discuție în speță.

38 În aceste condiții, o reglementare națională care, în materie de impozit pe venit, refuză nerezidenților deducerea unei rente plătite în condiții precum cele în discuție în litigiul principal, dar care, în schimb, acordă această deducere rezidenților, deși situația nerezidenților și cea a rezidenților sunt comparabile, încalcă articolul 63 TFUE dacă acest refuz nu este justificat de motive imperative de interes general.

Cu privire la existența unor motive imperative de interes general

39 În primul rând, trebuie să se verifice, astfel cum solicită instanța de trimitere, dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, după cum susține guvernul german.

40 În această privință, este necesar să se amintească, pe de o parte, că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte. Pe de altă parte, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre pot strează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competențelor lor fiscale, în special cu scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctele 46 și 47).

41 Cu toate acestea, în împrejurări precum cele din cauza principală, această justificare nu pare să fie stabilită.

42 Astfel, trebuie să se constate, mai întâi, că, deși, în temeiul „principiului corespondenței” (Korrespondenzprinzip) amintit la punctul 13 din prezenta hotărâre, legislația fiscală a statului membru în cauză se opune deducerii de către debitorul nerezident a rentelor plătite, deoarece beneficiarul lor nu ar putea fi impozitat pentru venitul care rezultă din acestea, în special pentru că el însuși este nerezident, acest argument, invocat de instanța de trimitere și de guvernul german, pare, așa cum a arătat avocatul general la punctul 69 din concluzii, în orice caz, ipotetic și nu corespunde deloc circumstanțelor cauzei principale.

43 În plus, nedeductibilitatea rentelor de către debitorul nerezident, atunci când acesta este supus parțial la plata impozitului pe venit, rezultă din cuprinsul articolului 50 din EStG, indiferent de locul reședinței creditorului și de impozitarea sau de neimpozitarea acestor rente în sarcina acestuia din urmă.

44 Nimic nu permite, în consecință, să se considere că legislația în discuție în litigiul principal urmărește menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

45 În al doilea rând, guvernul german invocă „principiul corespondenței” (Korrespondenzprinzip) și pentru a susține că refuzul de a efectua deducerea rentelor plătite de un nerezident supus parțial la plata impozitului pe venit ar răspunde necesității de a proteja coerența regimului fiscal național.

46 Acest argument nu poate fi primit.

47 Astfel, întrucât nicio legătură directă nu a fost stabilită între avantajul fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, legislația în cauză nu poate fi justificată nici prin necesitatea de a proteja coerența regimului fiscal național.

48 Este adevărat că Curtea a admis deja că necesitatea de a proteja coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat.

Pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare s? poată fi re?inut, Curtea impune totu?i existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal vizat ?i compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscal? determinat?, caracterul direct al acestei leg?turi trebuind s? fie apreciat în func?ie de obiectivul reglement?rii în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punctele 43 ?i 44, precum ?i Hot?rârea Comisia/Germania, C?211/13, EU:C:2014:2148, punctul 55).

49 O astfel de leg?tur? direct? lipse?te atunci când este vorba, printre altele, despre impozit?ri distincte sau despre tratamentul fiscal al unor contribuabili diferi?i (Hot?rârea DI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punctul 47). Aceasta este situa?ia în spe?, întrucât deducerea rentelor de către debitor ?i impozitarea acestora în sarcina beneficiarului lor privesc în mod necesar contribuabili diferi?i.

50 Guvernul german arată îns?, că, dacă deducerea rentelor de între?inere private ar fi autorizat? în Germania f?r? ca aceste rente s? fie în acela?i timp impozitate în sarcina beneficiarilor lor, ansamblul format din p?rin?i ?i din descenden?ii lor, în cadrul căruia intervine o succesiune anticipat? („Generationennachfolgeverbund”) ?i care trebuie, potrivit acestui guvern, s? fie tratat „aproape” ca o entitate fiscal? unică, întrucât are loc un transfer al capacit??ii contributive, ar beneficia de un dublu avantaj.

51 Cu toate acestea, pe lâng? faptul că, astfel cum s?a ar?tat la punctul 42 din prezenta hot?râre, absen?a impozit?rii rentelor în sarcina beneficiarului lor nu corespunde circumstan?elor cauzei principale, este cert că deducerea rentelor de între?inere este refuzat? în toate cazurile contribuabilului nerezident în temeiul articolului 50 din EStG, indiferent dacă aceste rente sunt sau nu sunt impozitate în Germania. În consecin??, acest contribuabil nerezident este tratat de legisla?ia na?ională ca atare, iar nu ca membru al entit??ii fiscale unice amintite la punctul anterior al prezentei hot?râri, deducerea rentelor pe care el le?a plătit nefiind prevăzut? de această legisla?ie în cazul impozit?rii acestor rente în sarcina beneficiarului lor.

52 În sfâr?it, amintind, f?r? alte preciz?ri, riscul ca presta?iile s? poată fi deduse a doua oară în statul de re?edin?? al beneficiarului, guvernul german nu oferă Cur?ii posibilitatea de a aprecia întinderea acestui argument, în condi?iile în care nu se sus?ine că punerea în aplicare a dispozi?iilor Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciprocă acordată de autorit??ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe (JO L 336, p. 15, Edi?ie specială, 09/vol. 1, p. 21), în vigoare la acel moment, nu ar fi permis evitarea acestui risc.

53 În consecin??, guvernul german nu se poate prevala de protejarea coerentăei regimului fiscal aplicabil entit??ii fiscale unice, pe care o invoc? pentru a justifica tratamentul discriminatoriu rezervat contribuabilului nerezident.

54 ?inând seama de ansamblul considera?iilor care preced?, 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 refuză să permită unui contribuabil nerezident care a încasat în acest stat membru venituri comerciale produse de p?r?ile sociale ale unei societ??i, care i?au fost transmise de către un p?rinte în cadrul unei succesiuni anticipate, să deducă din aceste venituri rentele pe care le?a plătit acestui p?rinte drept contrapartidă a acestui transfer, în condi?iile în care reglementarea men?ionată acordă respectiva deducere unui contribuabil rezident.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, 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 (Marea Cameră) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care refuză să permită unui contribuabil nerezident care a încasat în acest stat membru venituri comerciale produse de părțile sociale ale unei societăți, care i-au fost transmise de către un părinte în cadrul unei succesiuni anticipate, să deducă din aceste venituri rentele pe care le-a plătit acestui părinte drept contrapartidă a acestui transfer, în condițiile în care reglementarea menționată acordă respectiva deducere unui contribuabil rezident.

Semnături

* Limba de procedură: germana.