

Versiune anonimată

Traducere

C-241/20 - 1

Cauza C-241/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

5 iunie 2020

Instanța de trimitere:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

1 aprilie 2020

Reclamant:

BJ

Pârât:

État belge

HOTĂRÂREA DIN 1 APRILIE 2020

[*omissis*]

Tribunal de première instance du Luxembourg [Tribunalul de Primă Instanță din Luxemburg, Belgia] [*omissis*] a pronunțat următoarea hotărâre:

În litigiul dintre:

BJ, [*omissis*] ARLON, [*omissis*]

solicitant, [*omissis*]

împotriva:

ETAT BELGE [Statul belgian], [*omissis*]

pârât, [*omissis*]

[omissis]

[omissis][Elemente de procedură națională]

1. Situația de fapt și istoricul litigiului

BJ, rezident fiscal belgian, și-a exercitat activitatea profesională, în cursul exercițiilor financiare 2006, 2007, 2008, 2009 și 2010, în Marele [OR 2] Ducat al Luxemburgului, unde deține un apartament care este închiriat unei persoane fizice care nu exercită nicio activitate profesională în bunul închiriat, ci îl utilizează în mod exclusiv cu titlu de reședință principală.

Pe de altă parte, BJ este proprietarul a două imobile în Belgia, și anume propria locuință și un apartament închiriat unei persoane fizice care îl utilizează în mod exclusiv cu titlu de reședință principală.

Lui BJ i s-a aplicat, în ceea ce privește veniturile sale profesionale pentru exercițiile financiare în litigiu, Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre Belgia și Marele Ducat al Luxemburgului (denumită în continuare „CPDI-GDL”), mai exact articolul 15.1 care prevede că „sub rezerva dispozițiilor articolelor 16, 18, 19 și 20, salariile, retribuițiile și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le obține pentru o activitate salariată sunt impozabile numai în acest stat, cu excepția situației în care activitatea salariată se desfășoară în celălalt stat contractant. În acest caz, remunerațiile obținute pentru respectiva activitate salariată sunt impozabile în celălalt stat.”

Nu se contestă că BJ îndeplinește condițiile pentru ca veniturile sale profesionale de origine luxemburgheză să fie impozitate în Marele Ducat al Luxemburgului.

Pe de altă parte, pe parcursul exercițiilor financiare în litigiu, lui BJ i s-a aplicat, pentru veniturile sale locative de origine luxemburgheză, articolul 6.1 din CPDI-GDL, care prevede că „veniturile din bunuri imobile se impozitează în statul contractant în care sunt situate aceste bunuri”.

Conform articolului 23.2 din CPDI-GDL, „în ceea ce privește rezidenții din Belgia, dubla impunere se evită în modul următor: 1. veniturile provenite din Luxemburg – cu excluderea veniturilor prevăzute la punctele 2 și 3 – și elementele patrimoniale situate în Luxemburg, care sunt impozabile în acest stat în temeiul articolelor anterioare, sunt exceptate de la plata impozitului în Belgia. Prezenta dispoziție nu limitează dreptul Belgiei de a lua în considerare, la stabilirea cotei de impunere, veniturile și elementele patrimoniale excluse în acest mod.”

Potrivit articolului 155 din Codul belgian privind impozitele pe venit din 1992 (denumit în continuare „C.I.R. 1992”), veniturile scutite în temeiul unor convenții internaționale pentru evitarea dublei impunerii sunt luate în considerare la stabilirea impozitului, însă acesta este redus proporțional cu partea din veniturile scutite din totalul veniturilor.

Pentru exercițiile în litigiu, cuantumul reducerii impozitului pentru veniturile din străinătate exceptate în temeiul CPDI-GDL, pe care BJ o poate solicita în baza aplicării rezervei de progresivitate prevăzute la articolul 155 din C.I.R. 1992, a fost calculată de statul belgian după diminuarea impozitului stabilit conform articolului 130 din C.I.R. 1992 prin:

- Reducerea impozitului asupra cotităților (din venitul supus impozitului aplicat persoanelor fizice) exceptate (articolul 131 C.I.R. 1992);
- O reducere a impozitului pentru economiile pe termen lung (prime plătite în executarea unui contract individual de asigurare de viață) (articolul 145/1 din C.I.R. 1992); [OR 3]
- O reducere a impozitului pentru cheltuielile efectuate în vederea economisirii energiei (articolul 145/24 din CIR 1992).

Cuquanturile acestor reduceri fiscale nu sunt contestate, nu mai mult decât cumularea de către BJ a condițiilor legale pentru obținerea lor.

Administrația fiscală acordă abia într-o a doua etapă reducerea impozitului pentru veniturile din străinătate scutite proporțional cu partea din veniturile din străinătate exceptate din totalul veniturilor impozabile, în temeiul articolului 155 din C.I.R. 1992.

Aceasta este ordinea de imputare a categoriilor de reduceri pe care BJ o contestă, din moment ce metoda de calcul adoptată de administrație duce la pierderea unei părți din reducerile bazate pe situația personală și familială, în raport cu metoda în temeiul căreia aceste reduceri s-ar aplica după reducerea pentru veniturile din străinătate scutite, prevăzută la articolul 155 din C.I.R. 1992.

În loc să beneficieze de totalitatea reducerilor privind impozitul datorat în Belgia, aceste reduceri sunt pierdute proporțional cu veniturile de origine străină scutite.

Potrivit lui BJ, metoda de calcul a datoriei fiscale utilizată de administrație nu îi permite, în speță, să beneficieze în întregime de toate avantajele fiscale la care are dreptul în temeiul dreptului fiscal belgian.

Aceasta rezulta, de altfel, în mod expres din circulara RH.331/575.420 (AFER nr. 8/2008): *„În sistemul fiscal belgian, avantajele fiscale legate de situația personală și familială a contribuabilului (deducerea pensiilor alimentare, imputarea unor cotități scutite suplimentare pentru copiii aflați în întreținere etc.) sunt aplicate atât asupra veniturilor din Belgia, cât și asupra veniturilor din*

străinătate. În cazul în care situația personală sau familială în cauză nu a fost luată în considerare în străinătate, o parte din aceste avantaje se pierde.”

În speță, s-a pierdut cea mai mare parte a acestor avantaje fiscale, pentru că reducerile respective nu au diminuat decât foarte puțin impozitul asupra veniturilor de origine belgiană.

În urma respingerii reclamațiilor sale de către autoritatea administrativă, BJ a sesizat Tribunalul prin depunerea unor cereri.

Acestea au fost declarate admisibile de Tribunal, care [omissis] a conexas cauzele [omissis].

II. Pretensiunile părților

BJ solicită Tribunal:

– Cu titlu principal,

- o Să declare cererea admisibilă și fondată;
- o În consecință, **[OR 4]**
 - Să anuleze și/sau să diminueze în mod corespunzător cotizațiile înregistrate în sarcina sa [omissis].
 - Să dispună un nou calcul al acestor cotizații, care să fie strict conform cu dispozițiile CPDI-GDL [și] cu dreptul Uniunii, [omissis];
 - Să oblige statul belgian să îi restituie toate sumelor colectate în mod necuvenit cu titlu de cotizații anulate sau diminuate, majorate cu dobânzile moratorii;
 - Să condamne statul belgian la plata cheltuielilor de judecată [omissis].

– Cu titlu subsidiar,

- o Să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

[omissis] **[OR 5]** [omissis] [Întrebări identice cu cele din dispozitiv]

Statul belgian solicită Tribunal:

– Cu titlu principal,

- o [omissis];

– Cu titlu subsidiar,

- o Să constate ca nu este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene întrebările preliminare sugerate de BJ;
- o Să declare cererea fondată într-o foarte mică măsură, în ceea ce privește evaluarea veniturilor imobiliare de origine luxemburgheză și nefondată în rest;
- o Să îl oblige pe BJ la plata cheltuielilor de judecată.

III. Dezbatere

1. Obiectul litigiului

[*omissis*] [OR 6] [*omissis*] [Delimitarea exercițiilor asupra cărora judecătorul consideră că trebuie să se pronunțe]

2. Încălcarea articolului 45 TFUE

În hotărârea sa din 2 mai 2019, după ce a luat cunoștință, în cadrul deliberării sale, de hotărârea Curții de Justiție din 14 martie 2019 în cauza *Jacob și Lennertz* (C-174/18), Tribunal a dispus redeschiderea dezbaterilor pentru a le permite părților să dezbată în contradictoriu incidența acestei hotărâri asupra situației lui BJ.

În cauza în care s-a pronunțat hotărârea *Jacob și Lennertz*, instanța de trimitere solicita în esență să se stabilească dacă articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în cauza supusă de BJ soluționării de către Tribunal – și anume Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Belgia și Marele Ducat al Luxemburgului și articolele 131, 145/1, 145/21, 145/24, 145/31, 145/33 și 155 din Codul privind impozitele pe venit din 1992 –, care are ca efect privarea unui cuplu rezident în acest stat, în cadrul căruia un membru primește o pensie în alt stat membru care este scutită de impozitare în primul stat membru în temeiul unei convenții bilaterale privind evitarea dublei impuneri, de o parte din beneficiul avantajelor fiscale acordate de acesta.

Curtea de Justiție amintește că, potrivit unei jurisprudențe a Curții, îi revine, în principiu, statului membru de reședință obligația să acorde contribuabilului toate avantajele fiscale legate de situația sa personală și familială, acest stat membru fiind, fără excepție, cel mai în măsură să aprecieze capacitatea contributivă personală a respectivului contribuabil, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, în măsura în care acesta din urmă are acolo centrul intereselor sale personale și patrimoniale (punctul 26).

Curtea amintește în continuare că statul membru de reședință nu poate să cauzeze unui contribuabil pierderea unei părți din cotitatea din venit scutită de impozit și din avantajele sale fiscale personale, dat fiind că acesta a mai obținut, pe parcursul anului avut în vedere, remunerații într-un alt stat membru care au fost impozitate în acest stat fără a se lua în considerare situația sa personală și familială (punctul 27).

Curtea de Justiție observă că, imputând reducerile fiscale asupra unei baze care include simultan veniturile nescutite din Belgia și veniturile scutite realizate în străinătate și nededucând decât ulterior din impozit partea reprezentată de acestea din urmă în cadrul cuantumului total al veniturilor care formează baza impozabilă, reglementarea fiscală belgiană este susceptibilă, astfel cum guvernul belgian însuși a recunoscut în observațiile sale scrise, să cauzeze unor contribuabili precum soții *Jacob și Lennertz* pierderea unei părți din beneficiul avantajelor fiscale care le-ar fi fost acordat integral dacă ansamblul veniturilor lor ar fi provenit din Belgia [OR 7] și dacă reducerile fiscale ar fi fost astfel imputate doar asupra acestor venituri sau dacă Circulara din 2008 ar fi fost aplicabilă avantajelor în cauză (punctul 31).

Curtea de Justiție a considerat că revine, într-adevăr, Regatului Belgiei, ca stat membru de reședință al soților *Jacob și Lennertz*, sarcina să le acorde acestora totalitatea avantajelor fiscale legate de situația lor personală și familială și că reducerile fiscale aferente cotității scutite sunt recunoscute de jurisprudența Curții ca avantaje legate de situația personală și familială a contribuabilului (punctele 32 și 33 din hotărâre). În ceea ce privește aspectul dacă, în al doilea rând, celelalte reduceri fiscale în discuție în litigiul principal, și anume reducerile fiscale pentru economiile pe termen lung, pentru prestațiile plătite cu bonuri de servicii, pentru cheltuielile efectuate în vederea economisirii energiei într-o locuință, pentru cheltuielile de asigurare a locuințelor împotriva furtului sau a incendiilor și pentru liberalități pot fi considerate legate de situația personală și familială, Curtea de Justiție precizează că din hotărârea din 18 iulie 2007, *Lakebrink și Peters-Lakebrink* (C- 182/06, EU:C:2007:452), reiese că statul membru de reședință trebuie să aprecieze, în vederea acordării unor eventuale avantaje fiscale, capacitatea contributivă personală a contribuabilului în totalitatea sa. În această privință, ea a considerat că reduceri fiscale precum cele în discuție în litigiul principal, și anume reduceri pentru economiile pe termen lung, pentru prestațiile plătite cu bonuri de servicii, pentru cheltuielile efectuate în vederea economisirii energiei într-o locuință, pentru cheltuielile de asigurare a locuințelor împotriva furtului sau a incendiilor, precum și pentru liberalități, au vocația în esență să incite contribuabilul să efectueze cheltuieli și investiții care au în mod necesar un impact asupra capacității sale contributive. În consecință, asemenea reduceri fiscale pot fi considerate legate de „situația personală și familială” a soților *Jacob și Lennertz*, la fel ca reducerile fiscale aferente cotității scutite. Rezultă că soții *Jacob și Lennertz* au suferit, ca cuplu, un dezavantaj în măsura în care nu au beneficiat pe deplin de avantajele fiscale care li s-ar fi cuvenit dacă ar fi obținut amândoi totalitatea veniturilor lor în Belgia (punctele 40-42 din hotărâre).

Curtea de Justiție concluzionează că reglementarea în discuție în litigiul principal instituie astfel o diferență de tratament fiscal între cuplurile de cetățeni ai Uniunii care au reședința pe teritoriul Regatului Belgiei în funcție de originea veniturilor acestora, diferență care le poate descuraja să își exercite libertățile garantate de tratat, și în special libera circulație a lucrătorilor garantată de articolul 45 TFUE.

➤ *Poziția lui BJ*

BJ consideră că hotărârea *Jacob și Lennertz* îi justifică teza și confirmă nelegalitatea metodei de calcul utilizate de statul belgian, pentru că toate reducerile fiscale luate în considerare în hotărâre sunt aplicabile inclusiv când se referă la venituri profesionale sau când se pune problema veniturilor de înlocuire.

BJ amintește că principala sa obiecție este că nu i s-a acordat totalitatea reducerilor la care pretinde că are dreptul, spre deosebire de alți contribuabili rezidenți cu venituri exclusiv indigene. [OR 8]

El nu reproșează că acestea i-au fost refuzate în totalitate, pentru că administrația fiscală belgiană, din proprie inițiativă, i le-a acordat pe toate în baza prevederilor din C.I.R. 1992 fără a lua în considerare veniturile sale indigene „inconsistente” sau „ne semnificative”.

Acesta constată că statul belgian nu contestă că hotărârea CJUE în cauza soților *Jacob și Lennertz* din 14 martie 2019 îi impune în mod efectiv să calculeze impozitul precum solicită BJ, dar nu în cazul său, deoarece veniturile sale de origine belgiană ar fi prea mici.

El observă că statul belgian se bazează pe hotărârea *Schumacker* din 14 februarie 1995 (C-279/93, EU:C:1995:31), recunoscând în același timp că domnul *Schumacker* nu obținea niciun venit în statul său de reședință. Acesta precizează că situația era aceeași în cauza în care s-a pronunțat hotărârea *Lakebrink și Peters-Lakebrink* din 18 iulie 2007 (C-182/06, EU:C:2007:452), din moment ce era vorba despre venituri imobiliare negative.

BJ susține, în speță, că obține și declară un venit de origine belgiană suficient de semnificativ pentru ca legea belgiană să îi fie aplicată la fel ca oricărui alt rezident.

Hotărârile *Schumacker* și *Lakebrink și Peters-Lakebrink* privesc cazuri în care statul membru de reședință nu a fost în măsură să acorde avantajele prevăzute de legea fiscală, în timp ce, în cazul lui BJ, avantajele ar putea să fie acordate în mod matematic, dar nu sunt.

În sfârșit, BJ arată că jurisprudența privind caracterul semnificativ al veniturilor din statul de reședință ar privi procedurile întreprinse de lucrători împotriva statului în care lucrează și susține că Curtea de Justiție ar fi confirmat recent că nu a fost niciodată vorba de a se permite statului de reședință să își eludeze obligațiile atunci când acesta era „matematic” în măsură să le respecte. „Criteriul

determinant rămâne, astfel, cel al imposibilității unui stat membru de a lua în considerare din punct de vedere fiscal situația personală și familială a unui contribuabil în absența unor venituri impozabile suficiente, în timp ce o asemenea luare în considerare este posibilă în afara aceluși stat în baza unor venituri suficiente” (Hotărârea Curții din 9 februarie 2017, *X./Staatssecretaris van Financien*, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ Poziția statului belgian

Statul belgian susține că specificul litigiului dintre el și BJ nu permite transpunerea identică a concluziilor din hotărârea *Jacob și Lennertz*.

Astfel, potrivit acestuia, în cauza *Jacob și Lennertz*, domnul Jacob, deși era rezident belgian și încasa venituri de origine luxemburgheză, era departe de a obține cvasitotalitatea veniturilor sale în marele Ducat al Luxemburgului. Astfel, în declarația de impozit comună pentru exercițiul de impozitare în cauză, domnul Jacob a menționat existența a două pensii, și anume o pensie din Belgia, în cuantum de 15 699,57 EUR și alta din Luxemburg, în cuantum de 14 330,75 EUR. Aceste două pensii erau completate cu venituri din bunuri [OR 9] imobile declarate de domnul Jacob, în cuantum de 1 181,60 euro, astfel încât totalitatea bunurilor acestuia reprezenta un cuantum de 31 211,92 EUR.

Potrivit statului belgian, nu este deci surprinzător că într-o asemenea speță și ținând seama de jurisprudența sa anterioară la care face trimitere (Hotărârea Curții din 12 decembrie 2002, de *Groot*, C-385/00, Hotărârea Curții din 12 decembrie 2013, *Imfeld și Garcet*, C-303/12 și Hotărârea Curții din 22 iunie 2017, *Bechtel*, C-20/16), Curtea de Justiție a estimat că revine Belgiei, țara de reședință a cuplului *Jacob-Lennerts*, obligația de a acorda contribuabilului avantajele fiscale legate de situația personală și familială a acestuia.

Potrivit statului belgian, situația ar fi diferită dacă, precum în speță, rezidentul belgian a obținut majoritatea veniturilor sale în Marele Ducat al Luxemburgului.

Deși statul belgian nu contestă că, în principiu, statului de reședință îi revine obligația de a acorda totalitatea avantajelor legate de situația personală, această obligație ar putea totuși să îi revină statului în care lucrează, atunci când contribuabilul obține cvasitotalitatea sau totalitatea resurselor sale impozabile dintr-o activitate exercitată în acest din urmă stat și nu obține venituri semnificative în statul său de reședință (Hotărârea Curții din 14 februarie 1995, *Finanzamt Köln - Altstadt/Schumacker*, C-279/93), așa cum se întâmplă în cauza dintre el și BJ.

Acesta observă că deși, în mod cert, domnul Schumacker nu a obținut niciun venit în statul său de reședință, în timp ce BJ obține un venit, pe îl califică drept foarte redus, jurisprudența *Schumacker* s-ar aplica totuși și în statul său de reședință¹,

¹ Statul belgian ia ca exemplu exercițiului financiar 2006, pentru care BJ declară o sumă totală de 66 396,78 EUR, dintre care venituri profesionale de origine luxemburgheză 58 235,78 EUR

potrivit statului belgian, atât timp cât persoana obține venituri impozabile în statul său de reședință, dar acestea nu sunt semnificative („cvasitotalitatea”, Hotărârea *Schumacker*, punctul 36). Or, în speță, veniturile de origine belgiană ale lui BJ nu erau semnificative.

Statul belgian arată că a găsit confirmarea tezei sale în Hotărârea Curții de Justiție din 18 iulie 2007, *Lakebrink și Peters-Lakebrink* (C-182/06), care privește rezidenți germani care lucrau numai în Marele Ducat al Luxemburgului și care nu aveau ca venituri de origine germană decât venituri (care erau negative) obținute din bunuri imobiliare.

Statul belgian explică în continuare că statele membre pot să configureze obligația care revine, în principiu, statului de reședință prin convenții de evitare a dublei impunerii de așa manieră încât statul de reședință poate să fie exonerat în temeiul unei convenții de obligația de a- și asuma integralitatea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său și care își exercită parțial activitatea economică în străinătate (Hotărârea Curții din 12 decembrie 2002, *de Groot*, C-385/00, punctul 99). [OR 10]

Statul de reședință poate de asemenea să se elibereze de executarea acestei obligații în măsura în care constată că, chiar în lipsa oricărei convenții, unul sau mai multe state ale locului de muncă acordă, în privința veniturilor pe care le impozitează, avantaje legate de luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care nu au reședința pe teritoriul statelor respective, dar obțin în acestea venituri impozabile (Hotărârea *de Groot*, punctul 100).

Statul belgian arată că, în Hotărârea *de Groot*, Curtea de Justiție a răspuns la întrebarea preliminară că articolul 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 CE) se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, preluată sau nepreluată într-o convenție prin care se urmărește evitarea dublei impunerii, în temeiul căreia un contribuabil pierde, la calculul impozitelor sale pe venit în statul de reședință, o parte din beneficiul cotității scutite de impozit din respectivul venit și o parte din avantajele sale fiscale personale, dat fiind că acesta a mai obținut, pe parcursul anului avut în vedere, remunerații într-un alt stat membru care au fost impozitate în acest stat fără a se lua în considerare situația sa personală și familială.

Or, statul belgian susține că în speță Marele Ducat al Luxemburgului a luat în considerare situația personală a lui BJ la calcularea impozitului luxemburghez pentru exercițiile financiare din 2006-2009, având în vedere că Convenția pentru evitarea dublei impunerii conține, în fapt, o dispoziție specifică referitoare la luarea în considerare în statul în care lucrează a situației personale și familiale a contribuabilului rezident al celui alt stat.

și venituri imobiliare de origine luxemburgheză de 6 600,00 EUR care urmează a fi scutite, rămânând o sumă de 1 561 EUR impozabilă cu cotă întreagă în Belgia.

Articolul 24 alineatul 4 din CPDI prevede în mod expres că „o persoană fizică rezidentă în Belgia, care, conform articolelor 7 și 14-19, poate fi supusă impozitării în Luxemburg pentru mai mult de 50 % din veniturile sale profesionale este, la cerere, supusă impozitării în Luxemburg, în ceea ce privește veniturile impozabile în acest stat, conform articolelor 6, 7, și 13-19 din Convenție, la o cotă medie de impozitare care, ținând seama de situația sa și cheltuielile sale familiale și în general de orice venituri ale sale, i-ar fi aplicabilă dacă ar fi rezidentă în Luxemburg”. Rezultă din deciziile privind impozitul pe venitul luxemburghez pentru anii în cauză că impozitul a fost stabilit conform articolului 24 alineatul 4 din CPDI.

În consecință, Marele Ducat al Luxemburgului a îndeplinit efectiv obligațiile care i-au fost impuse prin Convenția pentru evitarea dublei impuneri.

Potrivit statului belgian, acest fapt distinge prezenta cauză de cele în care au fost pronunțate hotărârile *Imfeld și Garcet și Bechtel*, în măsura în care convențiile pentru evitarea dublei impuneri în cauză nu impuneau statului membru al locului de muncă nicio obligație în ceea ce privește luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor rezidenți într-un alt stat membru parte la convenție.

Statul belgian consideră că BJ ar dori să beneficieze de totalitatea avantajelor fiscale legate de situația sa personală și familială atât în Luxemburg, cât și în Belgia. [OR 11]

Or, jurisprudența Curții de Justiție nu impune această dublă luare în considerare. Importantă este necesitatea de a asigura contribuabilii din statele membre în cauză că, în cele din urmă, ansamblul situației lor personale și familiale va fi luat în considerare în mod corespunzător, indiferent de maniera în care statele membre interesate și-au împărțit această obligație.

Acestea sunt considerațiile care au determinat Cour d'appel de Liège [Curtea de Apel din Liège, Belgia] să considere, în hotărârea sa din 28 februarie 2017, cu privire la exercițiile financiare 2004, 2005 și 2006, că din articolele 18, 45 și 49 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene nu reiese că, deși veniturile unui contribuabil sunt supuse impozitării, în parte, în baza unei convenții privind dubla impunere, în statul în care este rezident și, în parte, în statul în care activitatea salariată este exercitată, contribuabilul poate totuși să solicite aplicarea integrală, asupra impozitului din statul de reședință, a deducerilor fiscale pentru îngrijirea copiilor și pentru bonurile de servicii pe care acesta ar putea să le pretindă dacă impozitele ar fi fost aplicate în întregime în statul de reședință.

Statul belgian invocă, în cele din urmă, ca argument faptul că, în Hotărârea *X./Țările de Jos* din 9 februarie 2017 (C-283/15, punctul 48), Curtea de Justiție a considerat că, în cazul în care un lucrător care desfășoară o activitate independentă își obține veniturile impozabile pe teritoriul mai multor state membre diferite de cel de reședință, această conciliere nu poate avea loc decât dacă i se permite să

invoce dreptul său de deducere a „veniturilor negative” în fiecare dintre statele membre în care se desfășoară activitatea și care acordă acest tip de avantaj fiscal, proporțional cu partea din veniturile sale obținute pe teritoriul fiecărui stat membru și în schimbul obligației sale de a furniza administrațiilor naționale competente orice informație privind veniturile sale globale, care le-ar permite acestora să stabilească această proporție.

Statul belgian deduce de aici că Curtea de Justiție admite, așadar, în mod implicit că este suficient ca situația personală și familială a unei persoane să fie, în principiu, luată în considerare în mod integral, chiar dacă, din motive de neconcordanță între sistemele fiscale ale statelor membre, această persoană nu a putut obține, în fapt, totalitatea avantajelor fiscale pe care le-ar fi putut obține dacă și-ar fi obținut toate veniturile într-un singur stat.

➤ Analiza Tribunalului

Tribunalul este sesizat cu mai multe cauze prin care BJ contestă punerea în aplicare de către administrația fiscală belgiană a articolului 155 din C.I.R. 1992 – scutirea cu rezervă de progresivitate – în ceea ce privește calculul reducerilor fiscale pentru economii pe termen lung și pentru cheltuieli efectuate în vederea economisirii energiei și a cotității scutite de impozit.

Sunt în discuție impunerile stabilite în sarcina lui BJ în Belgia, stat în care el este rezident, pentru exercițiile financiare 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 și 2011.

Tribunalul constată că procentul din veniturile globale declarate de BJ în Belgia a evoluat pe parcursul anilor din litigiu după cum urmează: [OR 12]

Exercițiul financiar	Venituri impozabile la nivel global	Venituri de origine belgiană (nete)	Venituri de origine luxemburgheză (nete)	Procentul veniturilor belgiene în total
2007	63 633,37 EUR	4 093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5 %
2011	80 599,20 EUR	5 604,43 EUR	74 994,77 EUR	7 %

Fără îndoială, partea reprezentată de veniturile obținute de BJ în Belgia – stat de reședință – din veniturile sale globale este limitată, deși diferă de la un exercițiu la altul.

În hotărârea sa *Jacob și Lennertz* din 14 martie 2019, Curtea a răspuns instanței *a quo* că articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării reglementării fiscale belgiene, identică cu cea care face obiectul prezentului litigiu, care are ca efect privarea unui cuplu rezident în acest stat, în cadrul căruia un membru primește o pensie în alt stat membru care este scutită de impozitare în

primul stat membru în temeiul unei convenții bilaterale privind evitarea dublei impunerii, de o parte din beneficiul avantajelor fiscale acordate de acesta.

Statul belgian și BJ se contrazic în ceea ce privește aspectul dacă problema distribuției veniturilor sale de origine luxemburgheză și a veniturilor sale belgiene – în speță împrejurarea că veniturile sale de origine belgiană nu sunt semnificative din punct de vedere cantitativ sau proporțional – are sau nu incidență asupra obligațiilor care îi revin Belgiei în calitate de stat de reședință.

Prin urmare, persistă o dificultate de interpretare a articolului 45 TFUE, ceea ce justifică adresarea de către Tribunal a unor întrebări preliminare Curții de Justiție, în conformitate cu articolul 267 TFUE.

Este necesar să se adreseze Curții de Justiție a Uniunii următoarele întrebări preliminare:

[*omissis*] [OR 13] [*omissis*] [Întrebări identice cu cele din dispozitiv]

IV. Cheltuieli de judecată

[*omissis*]

PENTRU ACESTE MOTIVE,

TRIBUNAL,

[*omissis*]

Cu titlu interlocutoriu, apreciază că se impune să se adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

„1. *Articolul 45 TFUE se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal – preluată sau nu într-o convenție prin care se urmărește evitarea dublei impunerii – în temeiul căreia un contribuabil pierde, la calcularea impozitelor sale pe venit în statul de reședință, o parte din beneficiul cotității scutite de impozit din venitul menționat și din celelalte avantaje fiscale personale (precum o reducere fiscală pentru economii pe termen lung, și anume pentru primele plătite în executarea unui contract individual de asigurare de viață și o reducere fiscală pentru cheltuielile efectuate în vederea economisirii energiei), întrucât, în cursul anului în discuție, a obținut de asemenea, într-un alt stat membru, remunerații care au fost impozitate în acest stat?* [OR 14]

2. *Dacă răspunsul la prima întrebare este afirmativ, el rămâne afirmativ dacă contribuabilul nu obține venituri semnificative – sub aspect cantitativ sau proporțional – în statul său de reședință, dar acesta este totuși în măsură să îi acorde avantajele fiscale menționate?*

3. *Dacă răspunsul la a doua întrebare este afirmativ, el rămâne afirmativ dacă, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii între statul de*

reședință și celălalt stat, contribuabilul a beneficiat în acest alt stat, în ceea ce privește veniturile impozabile în acest alt stat, de avantaje fiscale personale prevăzute de legislația fiscală a acestui alt stat, dar aceste avantaje fiscale nu includ anumite avantaje fiscale la care contribuabilul are dreptul, în principiu, în statul de reședință?

4. *Dacă răspunsul la a treia întrebare este afirmativ, el rămâne afirmativ dacă, în pofida acestei din urmă diferențe, contribuabilul obține, astfel, în acest alt stat, un quantum al reducerii fiscale cel puțin echivalent cu cel pe care l-a pierdut în statul de reședință?*

5. *Răspunsurile la întrebări sunt identice din perspectiva articolului 63 alineatul (1) și a articolului 65 alineatul (1) litera (a) din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene în raport cu o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal – preluată sau nu într-o convenție prin care se urmărește evitarea dublei impuneri – în temeiul căreia un contribuabil pierde, la calcularea impozitelor sale pe venit în statul de reședință, o parte din beneficiul cotității scutite de impozit din venitul menționat și din celelalte avantaje fiscale personale (precum o reducere fiscală pentru economii pe termen lung, și anume pentru primele plătite în executarea unui contract individual de asigurare de viață și o reducere fiscală pentru cheltuielile efectuate în vederea economisirii energiei), întrucât, în cursul anului în discuție, a obținut de asemenea, într-un alt stat membru, venituri locative aferente unui imobil aflat în proprietatea sa, care au fost impozitate în acest stat?*

[omissis]