

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
prezentate la 27 octombrie 2009¹

1. Hoge Raad (Curtea Supremă din Țările de Jos) adresează Curții o întrebare preliminară privind conformitatea cu articolul 43 CE a unei deduceri a impozitului olandez pe venit care discriminează contribuabilii nerezidenți, deși aceștia au posibilitatea de a alege, în prealabil, între regimul fiscal al contribuabililor rezidenți și regimul propriu.

3. Întrebarea preliminară adresată furnizează un exemplu bun al acestei denaturări orwelliene.

I — Cadrul juridic

2. Prezenta cauză oferă Curții ocazia de a stabili dacă, prin prisma jurisprudenței sale în materie de fiscalitate directă, un drept de opțiune în materie de impozitare neutralizează un tratament discriminatoriu. Cu toate acestea, astfel cum vom prezenta în continuare, faptul că rezidenții și nerezidenții se află pe picior de egalitate poate fi înșelător, deoarece, în anumite cazuri, se poate afirma, pentru a parafraza porcul propagandist din „Ferma animalelor”, că toți contribuabilii europeni sunt egali, dar că unii dintre ei sunt mai egali decât alții².

A — Reglementarea comunitară

4. Articolul 43 CE proclamă libertatea de stabilire a societăților și a persoanelor care desfășoară activități independente în întreaga Comunitate:

¹ — Limba originală: spaniola.

² — Orwell, G., *Ferma animalelor*, relatează cum faimosul comandament final, care le rescrie și le denaturează pe primele șapte, este transmis prin vocea lui Squealer [Guițătorul] „un porc cu obraji foarte rotunzi, ochi alunecoși, mișcări agile și voce stridentă. Era un orator strălucit, iar în dezbateri aprinse avea un fel de a sări de la una la alta și de a da din coadă într-un mod foarte persuasiv. Guițătorului i se atribuia capacitatea de a face din negru alb”.

„[i]n conformitate cu dispozițiile care urmează, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile

privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru.

6. Articolul 7 alineatul 2 descrie impozitul pe venit după cum urmează:

Libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților în înțelesul articolului 48 al doilea paragraf, în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire, sub rezerva dispozițiilor capitolului privind capitalurile.”

„1. Venitul impozabil obținut ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe în Țările de Jos reprezintă cuantumul venitului obținut ca urmare a unui loc de muncă și a deținerii unei locuințe în Țările de Jos diminuat cu pierderile calculate în conformitate cu capitolul 3.

2. Venitul impozabil obținut ca urmare a unui loc de muncă și a unei locuințe în Țările de Jos este cuantumul venitului cumulat constituit din:

B — *Reglementarea olandeză*

5. În Țările de Jos, impozitul pe venit este reglementat de Legea privind impozitul pe venit din 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001). Potrivit articolului 2 alineatul 1 din această lege, persoanele fizice care nu au reședința în această țară sunt supuse la plata impozitului menționat în măsura în care acestea obțin venituri pe teritoriul olandez.

a) profitul impozabil al unei întreprinderi olandeze, și anume dintr-o sucursală a unei întreprinderi, exploatată cu ajutorul unui sediu permanent în Țările de Jos sau al unei reprezentanțe permanente în Țările de Jos (întreprindere olandeză).

[...]”

7. Deducerea aplicabilă întreprinzătorului este definită la articolul 3 alineatul 74 din legea menționată, dar alineatul 76 precizează că deducerea acordată lucrătorilor independenți este oferită celor care prestează un număr minim de ore. Cuantumul acestei deduceri depinde de profit. Acesta se calculează în conformitate cu un tabel de regresiv prevăzut în lege.

8. În temeiul articolului 3 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe venit, prin „număr minim de ore” se înțelege:

„[...] prestarea, în cursul anului calendaristic, a cel puțin 1 225 de ore de muncă în beneficiul uneia sau mai multor întreprinderi, în urma căreia contribuabilul obține un profit ca întreprinzător”.

9. Deși legislația națională nu menționează expres, instanța de trimitere consideră că în acest volum orar se contabilizează numai orele în care un contribuabil nerezident exercită activități într-un sediu situat în Țările de Jos. Reiese din dosar că, în temeiul articolului 9 din Decretul privind evitarea dublei impuneri din 2001 (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001), contribuabilii rezidenți din

Țările de Jos pot include în calculul timpului total orele lucrate atât în această țară, cât și în străinătate.

10. Articolul 2 alineatul 5 din legea menționată introduce un regim fiscal opțional pentru întreprinzătorii nerezidenți, cu respectarea următoarelor condiții:

„[c]ontribuabilul rezident care nu locuiește în Țările de Jos pe parcursul întregului an fiscal și contribuabilul nerezident care, în calitate de rezident al unui alt stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat terț stabilit prin decret ministerial, cu care Țările de Jos au semnat o convenție de evitare a dublei impuneri și de promovare a schimbului de informații, este susceptibil de impozitare într-un stat european sau terț pot alege să fie supuși regulilor aplicabile contribuabililor rezidenți prevăzute de prezenta lege. Elementele de probă care se pot impune pentru aplicarea prezentei dispoziții vor fi stabilite prin decret ministerial. [...]”

II — Situația de fapt

11. F. Gielen este un lucrător independent cu reședința în Germania, țara sa de origine, unde exploatează, împreună cu alți doi asociați, o întreprindere destinată culturilor

de seră. Această întreprindere are o sucursală în Țările de Jos pentru plante ornamentale.

temei, Gerechtshof a redus baza impozabilă la 11 188 de euro.

12. În anul 2001, domnul Gielen a declarat în Țările de Jos o cifră de afaceri de 11 577 de euro provenind de la reprezentanța olandeză. Întrucât a consacrat mai puțin de 1 225 de ore pentru activitățile sale din Țările de Jos, acesta nu îndeplinea condiția prevăzută la articolul 3 alineatul 6 din lege și, în consecință, i s-a refuzat dreptul de a i se deduce din cuantumul impozabil suma de 6 084 de euro la care ar fi avut dreptul, în temeiul veniturilor sale obținute în respectivul stat membru.

14. Domnul Gielen a declarat recurs împotriva hotărârii instanței de apel la Hoge Raad, insistând asupra dreptului său de deducere integrală de 6 084 de euro, la care avea drept în temeiul veniturilor sale în Țările de Jos. La rândul său, organul administrativ pârât a formulat un recurs incident în susținerea tezei contrare.

13. După ce administrația fiscală a emis o decizie a prin care a refuzat domnului Gielen dreptul de deducere, acesta a formulat o contestație administrativă care a fost respinsă, astfel încât acesta a introdus o acțiune jurisdicțională la Tribunal de Breda, care a fost de asemenea respinsă. Împotriva hotărârii acestei instanțe, domnul Gielen a formulat apel la Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Bois-le-Duc), care i-a admis în parte concluziile, considerând că domnul Gielen putea pretinde deducerea în cauză, deși nu lucrase minimul de 1 225 de ore în Țările de Jos, dar a ajustat proporțional cuantumul în cauză pornind de la procentul de venit obținut de domnul Gielen în Țările de Jos din totalul veniturilor sale. În acest

15. La 4 octombrie 2007, avocatul general al Hoge Raad, J. A. C. A. Overgaauw, și-a prezentat concluziile, în care s-a raliat argumentelor domnului Gielen, considerând că un nerezident căruia i se refuză contabilizarea, în scopul unei deduceri fiscale, a orelor de muncă efectuate într-un alt stat membru este victima unei discriminări contrare dreptului comunitar. Avocatul general a adăugat că regimul fiscal olandez permite întreprinzătorilor nerezenți precum domnul Gielen să aleagă aplicarea regimului rezidenților, în temeiul căruia li se atribuie toate orele de muncă efectuate, atât în Țările de Jos, cât și în alte state ale Uniunii. Această opțiune ar corecta discriminarea menționată mai sus și ar păstra compatibilitatea sa cu Tratatul CE.

III — Întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

16. În lumina afirmațiilor părților, precum și a concluziilor avocatului general Overgaauw, Camera a treia a Hoge Raad a suspendat procedura și, prin decizia din 12 septembrie 2008, a adresat Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 43 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării unei dispoziții a legislației fiscale a unui stat membru în privința profitului realizat de un resortisant al unui alt stat membru (contribuabil străin) dintr-o sucursală a întreprinderii sale situată în primul stat membru dacă această dispoziție, atunci când este interpretată într-un anumit mod, operează o distincție între contribuabilii naționali și cei străini, care este contrară articolului 43 CE, dar contribuabilul străin în cauză avusese posibilitatea de a alege să fie tratat ca un contribuabil național și, din motive personale, nu a utilizat această posibilitate?”

17. Întrebarea preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 6 octombrie 2008.

18. Au depus observații scrise domnul Gielen, guvernele olandez, german, eston, suedez și portughez, precum și Comisia Europeană.

19. În ședința din 17 septembrie 2009, s-au prezentat, pentru a-și prezenta oral observațiile, reprezentantul legal al domnului Gielen, agenții guvernului olandez, suedez, german, portughez și eston, precum și cel al Comisiei Europene.

IV — Admisibilitate

20. Guvernul portughez și domnul Gielen susțin că întrebările adresate de Hoge Raad au caracter ipotetic și că țin numai de interpretarea dreptului național, care intră exclusiv în competența instanțelor statelor membre.

21. Potrivit unei jurisprudențe constante, instanța națională sesizată cu soluționarea unui litigiu trebuie să aprecieze atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează

Curtții în temeiul articolului 234 CE³. Cu toate acestea, în împrejurări excepționale, Curtea a acceptat să examineze condițiile în care instanța națională a adresat o sesizare, pentru a verifica propria competență⁴. Aceasta este situația atunci când problema adresată Curtții are natură pur ipotetică⁵, deoarece spiritul de colaborare care trebuie să guverneze funcționarea procedurii de trimitere preliminară presupune ca instanța națională să aibă în vedere funcția incredințată Curtții, care este de a contribui la administrarea justiției în statele membre, iar nu de a formula opinii consultative cu privire la probleme generale sau ipotetice⁶.

22. Astfel cum am arătat mai sus, problema dezbătută la Hoge Raad privește efectele unui drept de opțiune prevăzut de legislația olandeză. Domnul Gielen a ales una dintre posibilitățile care i-au fost oferite (cea privind nerezidenții), denunțând situația dezavantajoasă în care se află față de cea contribuabililor rezidenți în Țările de Jos. Deși alternativa oferită solicitantului nu poate fi evaluată

decât în cadrul unei aplicări „ipotetice” a normelor olandeze, pentru a realiza un „test” de egalitate, este necesar să se utilizeze un parametru de referință⁷. Atunci când se evaluează o discriminare prevăzută într-o normă juridică, comparația se efectuează confruntând această normă cu alte dispoziții. Pentru a completa raționamentul, parametrul de referință se aplică întotdeauna „ipotetic”, fără a conferi, cu toate acestea, caracter „ipotetic” litigiului.

23. În plus, nu considerăm că s-a utilizat un parametru de referință eronat pentru a susține comparația dintre rezidenți și nerezidenți. Acest aspect ține de aprecierea egalității care va trebui să fie făcută în cadrul abordării fondului cauzei și, ca atare, nu afectează pertinenta întrebării preliminare, ci examinarea detaliată care trebuie efectuată sub acest aspect.

24. În consecință, recomandăm Curtții să declare admisibilă întrebarea preliminară adresată.

3 — Hotărârea din 16 iulie 1992, Meilicke (C-83/91, Rec., p. I-4871, punctul 23), Hotărârea din 18 martie 2004, Siemens și ARGE Telekom (C-314/01, Rec., p. I-2549, punctul 34), Hotărârea din 22 noiembrie 2005, Mangold (C-144/04, Rec., p. I-9981, punctul 34), Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini (C-119/05, Rep., p. I-6199, punctul 43), și Hotărârea din 6 noiembrie 2008, Trespa International (C-248/07, Rep., p. I-8221, punctul 32).

4 — Hotărârea din 16 decembrie 1981, Foglia (244/80, Rec., p. 3045, punctul 21).

5 — Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 39), Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, Rec., p. I-607, punctul 19), Hotărârea din 5 februarie 2004, Schneider (C-380/01, Rec., p. I-1389, punctul 22), și Hotărârea din 12 iunie 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Rep., p. I-4207, punctul 25).

6 — Hotărârea Foglia, citată anterior, punctele 18 și 20, Hotărârea din 3 februarie 1983, Robards (149/82, Rec., p. 171, punctul 19), Hotărârea Meilicke, citată anterior, punctul 64, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Rep., p. I-11995, punctul 15).

7 — Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, ediția a doua, Oxford University Press, Oxford, 2006, p. 81-83.

V — Analiza întrebării preliminare

procedeze astfel și, prin urmare, nu a suferit nicio discriminare în temeiul legislației contestate, deoarece diferența de tratament care i-a fost aplicată rezultă din propria alegere.

25. Această analiză trebuie dezvoltată în două etape

26. În primul rând, domnul Gielen susține că imposibilitatea de a contabiliza orele de muncă efectuate în Germania, pentru a obține o deducere din baza de impozitare pentru impozitul olandez pe venit, constituie o limitare care se impune numai în Țările de Jos pentru nerezidenții care optează pentru regimul nerezidenților. Statele care au depus observații în prezenta procedură preliminară, precum și Comisia și domnul Gielen, au susținut opinii divergente cu privire la acest aspect.

27. În al doilea rând, îndoielile manifestate de Hoge Raad se întemeiază în esență pe justificarea invocată de guvernul olandez. Lucrătorii independenți care nu sunt rezidenți în Țările de Jos, dar care obțin profit pe teritoriul acestui stat, au posibilitatea de a beneficia de regimul aplicabil rezidenților. Astfel, domnul Gielen ar fi putut să aleagă al doilea regim și să contabilizeze orele de muncă efectuate în Germania. Acesta a decis în mod liber să nu

28. Instanța supremă de trimitere nu are nicio îndoială cu privire la faptul că deducerea în litigiu are caracter discriminatoriu în privința nerezidenților din Țările de Jos și că este contrară articolului 43 CE. În ipoteza în care Curtea ar accepta această premisă, aceasta ar examina numai efectele dreptului de opțiune prevăzut de Legea privind impozitul pe venit, citată anterior. Cu toate acestea, nu toți participanții la prezenta procedură preliminară împărtășesc punctul de vedere al Hoge Raad. În plus, astfel cum arată în mod întemeiat guvernul german, dacă limitarea contabilizării orelor de muncă efectuate în străinătate ar fi conformă cu dreptul comunitar, nu ar avea niciun sens pronunțarea cu privire la dreptul de opțiune prevăzut de legislația fiscală în cauză.

29. Pe scurt, trebuie să se stabilească dacă sistemul de deduceri în vigoare în Țările de Jos pentru lucrătorii independenți nerezidenți este compatibil cu articolul 43 CE. În cazul unui răspuns negativ, ar trebui să se aprofundeze analiza dreptului de opțiune prevăzut de Legea privind impozitul pe venit, care permite nerezidenților să beneficieze de regimul fiscal al rezidenților.

A — *Deducerea acordată lucrătorilor independenți și caracterul discriminatoriu al contabilizării orelor atribuite nerezidenților*

30. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, bazate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat⁸. Astfel, fie în dimensiunea directă, fie în cea indirectă, discriminarea poate consta numai în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite⁹.

31. Pornind de la Hotărârea Schumacker¹⁰, Curtea a reținut că, în materie de impozite directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților nu sunt, de regulă, comparabile¹¹. Cel mai adesea, venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie decât o parte din venitul său

8 — Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu (152/73, Rec., p. 153, punctul 11), Hotărârea din 21 noiembrie 1991, Le Manoir (C-27/91, Rec., p. I-5531, punctul 10), Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 16), și Hotărârea din 27 noiembrie 1997, Meints (C-57/96, Rec., p. I-6689, punctul 44).

9 — Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, citată anterior, punctul 17, Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan (C-390/96, Rec. p. I-2553, punctul 34), Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 84), și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 46).

10 — Hotărârea din 14 februarie 1995 (C-279/93, Rec., p. I-225).

11 — Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 31, Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793, punctul 49), și Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec., p. I-10685, punctul 26).

total, obținut în țara de reședință. În plus, capacitatea contributivă personală a nerezidentului, stabilită prin luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se apreciază cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor personale și patrimoniale¹². Respectivul loc corespunde în general reședinței sale obișnuite.

32. Această afirmație a determinat Curtea să admită că neacordarea de către un stat membru în favoarea unui nerezident a beneficiului anumitor avantaje fiscale pe care le acordă unui rezident nu este discriminatorie, având în vedere că aceste două categorii de contribuabili nu se află într-o situație similară¹³.

33. Principiile amintite mai sus nu acordă o „carte blanche” statelor membre, nici nu le permite să instituie regimuri vădit discriminatorii în privința contribuabililor nerezidenți. Dimpotrivă, jurisprudența Schumacker intenționa să evite măsuri naționale care tratează în mod diferit nerezidenții care se află în situații similare celor în care se află

12 — Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 31 și 32, Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 22), Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 21), Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 43), Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin (C-169/03, Rec., p. I-6443, punctul 15), Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn (C-346/04, Rec., p. I-6137, punctul 20), și Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Meindl (C-329/05, Rec., p. I-1107, punctul 23).

13 — Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 34.

rezidenții¹⁴. Cauza Schumacker este foarte semnificativă în această privință, deoarece se referă la un resortisant belgian rezident în Belgia care a obținut cvasitotalitatea veniturilor sale în Germania. Curtea a considerat că, întrucât se afla într-un context identic cu cel al unui lucrător rezident în Germania și întrucât situația sa personală și familială nu putea fi luată în considerare, domnul Schumacker a suferit o discriminare. Hotărârile Wielockx, Gschwind sau Meindl se întemeiază pe același raționament¹⁵.

34. Din această jurisprudență rezultă că o inegalitate devine legală atunci când situația personală și familială variază semnificativ între rezidenți și nerezidenți. În schimb, discriminarea este nelegală dacă diferența privește deduceri care au o legătură directă cu activitatea care a generat veniturile impozabile¹⁶. *Per a contrario*, Curtea este gata să respecte normele fiscale naționale care încurajează, recompensează sau penalizează, prin intermediul unei politici fiscale, orice activitate economică aflată în legătură cu situația

personală a contribuabililor¹⁷. În aplicarea acestei distincții se admite în mod expres că statele membre beneficiază de o marjă de manevră mai restrânsă atunci când scopul este de a proteja o anumită activitate economică, independent de situația personală a celui care exercită respectiva activitate. Cu toate acestea, jurisprudența garantează că suveranitatea fiscală a fiecărei țări se păstrează atunci când obstacolul este legat de situația personală a contribuabilului, element pe care fiecare autoritate trebuie să îl aprecieze în funcție de criteriile teritoriale. Această analiză, deși nu este lipsită de dificultăți¹⁸, are propria logică, deoarece competențele în materie fiscală rămân în mâinile fiecărei țări și Curtea nu dorește să intervină într-un aspect atât de delicat, care are o influență directă asupra finanțelor statelor membre¹⁹.

35. Pot invoca deducerea prevăzută la articolul 3 alineatul 74 din Legea privind impozitul olandez pe venit atât nerezidenții, cât și rezidenții. Cei dintâi trebuie să îndeplinească un minim anual de 1225 de ore în Țările de Jos, pe când cei din urmă trebuie

14 — În Concluziile pe care le-am prezentat în cauza Gschwind, hotărâre citată anterior, exprimam de asemenea această idee și adăugam, la punctul 42, că Hotărârea Schumacker „nu a considerat necesar să finalizeze cu principiul general acceptat de dreptul fiscal internațional, încorporat în dreptul statelor membre prin intermediul modelului Convenției OECD în domeniul dublei impunerii și potrivit căruia revine statului de reședință obligația de a impozita contribuabilul în mod global, ținând seama de elementele care țin de situația personală și familială a acestuia”.

15 — Hotărâri citate anterior.

16 — Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec., p. I-1779, punctul 16), Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 36, Hotărârea Gerritse, citată anterior, punctele 27 și 28, Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 42), Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Leziria Grande (C-345/04, Rep., p. I-1425, punctul 23), și Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții (C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 50).

17 — Jurisprudența citată în nota de subsol precedentă și Almendral, V., „La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional”, în *EUJ Working Papers LAW* 2008/25, p. 17-21 și 23-26.

18 — Astfel cum subliniază Almendral, V., *op. cit.*, p. 21, plutește un semn de întrebare asupra jurisprudenței care nu diferențiază (întrucât Curtea nu dorește sau nu poate) în mod obiectiv între deducerea legată de venituri și deducerea personală.

19 — Curtea recunoaște competența statelor în materie de fiscalitate directă, în măsura în care aceasta se exercită cu respectarea dreptului comunitar: Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer (C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 19), Hotărârea din 26 octombrie 1999, Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Rec., p. I-7447, punctul 32), Hotărârea din 28 octombrie 1999, Vestergaard (C-55/98, Rec., p. I-7641, punctul 15), Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 19), Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29).

să contabilizeze nu numai de orele de lucru efectuate în această țară, ci și pe cele efectuate în alte state. Există astfel o diferență evidentă de tratament, pe care guvernul olandez o recunoaște. Cu toate acestea, anumite state refuză să asimileze situația nerezidenților cu cea a rezidenților și susțin că discriminarea în cauză este compatibilă cu articolul 43 CE.

36. Nu suntem de acord cu acest punct de vedere.

37. Deducerea în litigiu urmărește un obiectiv pe care Țările de Jos îl descriu după cum urmează în prezenta procedură: impozitul pe veniturile lucrătorilor independenți trebuie să se aplice celor care desfășoară activitățile cu titlu principal²⁰. Dreptul fiscal olandez a prevăzut, pentru lucrătorii independenți, un regim de impozitare ce îi recompensează pe cei care se implică în mod semnificativ într-o activitate economică. Pentru garantarea acestui rezultat, trebuie depășit un prag de ore de muncă.

38. Un nerezident care lucrează ca independent în Țările de Jos, unde este impozitat, trebuie să efectueze un număr minim de ore de muncă pentru a putea solicita deducerea

prevăzută la articolul 3 alineatul 74 din Legea privind impozitul pe venit. De asemenea trebuie să presteze acest număr de ore pentru a demonstra că *activitatea sa principală are natură economică*²¹. Astfel cum a indicat Comisia în mod întemeiat în observațiile sale scrise, cerința privind numărul de ore prevăzută de legislația olandeză nu urmărește să condiționeze sau să evalueze situația personală sau familială a contribuabilului, ci să se asigure că cei care desfășoară o activitate specifică (în speță, o muncă independentă) sunt serioși²². Impunând ca timpul prevăzut să fie lucrat în Țările de Jos, norma națională nu contribuie la clarificarea tipului de activitate în cauză.

39. Articolul 3 alineatul 74 din Legea privind impozitul pe venit se referă la natura activității impozitate, iar nu la situația personală sau familială a contribuabilului, astfel încât situația unui lucrător independent nerezident este comparabilă cu cea a unui lucrător independent rezident, cel puțin în ceea ce privește deducerea fiscală prevăzută în dispoziția menționată.

40. În consecință, considerăm că Țările de Jos discriminează lucrătorii independenți

20 — Astfel cum a confirmat agentul guvernamental olandez în cadrul ședinței.

21 — Domnul Gielen se referă la concluziile prezentate de avocatul general la Hoge Raad în procedura principală, la punctul 6.2.3 cu privire la care se arată că: „cerința privind numărul de ore nu poate fi disociată de avantajele acordate întreprinzătorilor [...]. Pe scurt, istoricul legii arată că scopul cerinței privind numărul de ore este de a împiedica «falsii» întreprinzători să beneficieze de avantajele acordate întreprinzătorilor”.

22 — Punctul 10 din observațiile Comisiei.

nerezidenți prin faptul că îi împiedică (spre deosebire de rezidenți) să contabilizeze timpul lucrat într-un alt stat, pentru a dovedi caracterul semnificativ al activității lor economice.

precum și domnul Gielen împărtășesc acest punct de vedere. Cu toate acestea, există divergențe în ceea ce privește îndoiala principală din această cauză privind posibilitatea, conferită de legislația olandeză întreprinzătorilor nerezidenți, de a fi impozitați la fel ca rezidenții și de a nu li se aplica tratamentul discriminatoriu invocat.

41. În acest context, trebuie stabilit dacă discriminarea este justificată pentru motivul că contribuabilul nerezident a putut să opteze în mod voluntar pentru regimul fiscal al rezidenților.

42. Aici se află nodul gordian al prezentei întrebări preliminare.

44. Cu privire la acest aspect, toate statele care au prezentat observații susțin la unison teza numită „teoria neutralizării”, în temeiul căreia dreptul de opțiune permite contribuabilului să cântărească avantajele și dezavantajele fiecărui statut. Dacă preferă un regim discriminatoriu, care ar fi putut fi evitat prin alegerea variantei alternative, nu trebuie să se denunțe inegalitatea ce rezultă în consecință. În acest sens s-a pronunțat și avocatul general al Hoge Raad în litigiul principal.

B — Regimul opțional de impunere destinat nerezidenților și rolul acestuia ca mecanism de neutralizare a unei discriminări

43. Astfel cum am explicat mai sus, Hoge Raad consideră că deducerile instituite pentru lucrătorii independenți de Legea privind impozitul pe venit implică o discriminare. Guvernul olandez și guvernul suedez,

45. Domnul Gielen și Comisia adoptă o abordare diferită pentru a soluționa întrebarea preliminară, concentrându-se, printre alte mijloace, pe sarcinile administrative impuse unui lucrător independent nerezident care optează pentru regimul rezidenților.

1. Dreptul de opțiune ca instrument de validare a unei nelegalități

46. Prezenta cauză ridică o problemă delicată privind principiul egalității. În termeni mai abstracti, Hoge Raad întreabă Curtea dacă o discriminare ilegală poate deveni legală atunci când a fost aleasă în mod liber de victimă. Această dilemă ia un contur deosebit în domeniul fiscal, în care contribuabilul are adesea opțiunea între mai multe regimuri care, în anumite cazuri, cuprind elemente care nu sunt întotdeauna favorabile²³.

47. Cine suferă o discriminare normativă nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unei persoane căreia i se aplică o discriminare individuală sau *de facto*. Atunci când legiuitorul sau administrația trasează un cadru juridic general și stabil, acestea studiază o gamă vastă de posibilități și se bucură de o putere discreționară vastă. Cu toate acestea, autorul unei decizii individuale sau al unei practici de fapt se bazează în mod normal pe un cadru

juridic mai definit și concret. În consecință, legiuitorului i se conferă o competență mai importantă și acest avantaj de opțiuni care îi este recunoscut poate da naștere unei discriminări numai în împrejurări deosebit de grave²⁴. Simpla reglementare implică întotdeauna un tratament diferențiat, deoarece norma este în mod normal aplicată anumitor subiecte, iar nu tuturor²⁵. Această distincție nu încalcă în sine principiul egalității, nu mai mult decât îl încalcă un regim care oferă mai multe opțiuni și, în definitiv, regimuri juridice distincte.

48. Statele care au participat la prezenta procedură preliminară susțin că cel care alege în mod liber să se supună unei norme nu o poate denunța ulterior. Astfel, atunci când dreptul conferă unei persoane posibilitatea de a opta între mai multe norme, printre care figurează o normă discriminatorie, această posibilitate remediază încălcarea principiului egalității. Cu alte cuvinte, dacă o persoană suferă o discriminare în cadrul unui regim pe care l-a acceptat fără rezerve, preferința exprimată

23 — Wouters, J., „The Principle of Non-discrimination in European Community Law”, in *European Community Tax Review*, nr. 2, 1999, p. 102, Peters, C., și Snellaars, M., „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses”, in *European Community Tax Review*, nr. 1, 2001, p. 13, și Zalasinski, A., „The Limits of the EC Concept of „Direct Tax Restriction on Free Movement Rights”, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity”, in *Intertax*, vol. 37, nr. 5, p. 283.

24 — Curtea a recunoscut demult în jurisprudența sa: a se vedea, printre altele, Hotărârea din 5 octombrie 1994, Germania/Consiliul (C-280/93, Rec., p. I-4973, punctele 89 și 90), Hotărârea din 12 noiembrie 1996, Regatul Unit/Consiliul (C-84/94, Rec., p. I-5755, punctul 58), Hotărârea din 17 iulie 1997, SAM Schiffahrt și Stapf (C-248/95 și C-249/95, Rec., p. I-4475), Hotărârea din 14 iulie 1998, Safety Hi-Tech (C-284/95, Rec., p. I-4301, punctul 37), Hotărârea din 14 iulie 1998, Bettati (C-341/95, Rec., p. I-4355, punctul 35), Hotărârea din 19 noiembrie 1998, Regatul Unit/Consiliul (C-150/94, Rec., p. I-7235, punctul 53), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Grecia/Comisia (C-86/03, Rec., p. I-10979, punctul 88), și Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, Rep., p. I-9895, punctul 57).

25 — Astfel cum afirmă avocatul general Poiras Maduro în Concluziile prezentate în cauza Arcelor Atlantique et Lorraine și alții, hotărâre citată anterior, „ține de natura experimentării legislative în sine a intra într-o stare de tensiune cu principiul egalității” (punctul 46). A se vedea de asemenea Rubio Llorente, F., „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad”, in *La forma del poder*, Ed. CEPC, Madrid, 1997, p. 642.

neutralizează inegalitatea de tratament. În consecință, ar fi suficient ca legiuitorul să acorde o marjă de apreciere oricărei persoane, pentru a putea aproba ulterior împotriva acesteia dispoziții vădit discriminatorii cu impunitate absolută.

pot să invoce un tratament discriminatoriu și, prin urmare, să ceară un calcul fiscal asemănător. Astfel, atunci când o persoană poate alege între o opțiune legală sau una ilegală, nici respectiva alegere nu transformă în sine un tratament discriminator într-un tratament egal.

49. Spre deosebire de cei care susțin efectul neutralizant al dreptului de opțiune, considerăm că îndoielile manifestate de Hoge Raad se situează pe un plan mai abstract care, fără să țină seama de caracteristicile prezentei cauze, permite soluționarea întrebării adresate.

50. Raționamentul statelor se bazează, așadar, pe premisa eronată potrivit căreia este posibilă o alegere între o opțiune legală și o alta ilegală.

52. Pentru a respinge această afirmație, guvernul portughez invocă adagiul de drept roman *venire contra factum proprium*, care reflectă principiul potrivit căruia trebuie să se țină seama de propriile acte. Cu toate acestea, trebuie să se precizeze că acest adagiu a fost utilizat întotdeauna în contextul legalității. Dacă egalitatea în ilegalitate nu poate fi admisă, nu trebuie să li se acorde valoare juridică nici actelor contrare dreptului, deoarece acest lucru ar avea drept efect validarea unui act ilegal, ceea ce este inacceptabil pentru ordinea juridică.

51. Potrivit unui proverb unanim acceptat, nu există inegalitate în ilegalitate²⁶. De exemplu, dacă o administrație fiscală săvârșește o eroare și calculează, pentru o societate, un impozit inferior celui datorat, concurenții nu

53. În plus, alegerea este conferită tuturor întreprinzătorilor independenți, Țările de Jos nementionând alte cerințe care trebuie îndeplinite pentru a beneficia de acest mecanism. În aceste împrejurări, rezultă că este cu atât mai dificil să se recunoască un efect neutralizant al acestei posibilități de alegere „brută” necondițională și deschisă oricărui întreprinzător, fără să se țină seama de particularitățile

26 — García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, p. 222-224.

inerente diferitelor categorii de întreprinzători independenți²⁷.

56. Se cuvine să analizăm în continuare aceste din urmă afirmații.

54. Întrebarea preliminară deferită ar putea fi considerată ca rezolvată în acest moment. Cu toate acestea, pentru ipoteza în care Curtea ar considera că alegerea menționată mai sus validează o discriminare dotând-o cu caracter legal, vom analiza posibilitatea de a compara situația rezidenților străini care utilizează dreptul de opțiune cu situația rezidenților olandezi efectivi.

a) Costurile gestiunii administrative

57. Comisia și domnul Gielen menționează costurile de gestiune inerente unei declarații de venit efectuate în cadrul regimului rezidenților.

2. Consecințele alegerii regimului rezidenților în privința contribuabilului

55. Potrivit guvernului olandez, dacă domnul Gielen ar fi optat pentru regimul de impunere a rezidenților, datoria sa fiscală ar fi fost asimilată celei a unei persoane cu domiciliul fiscal efectiv în Țările de Jos. Reprezentantul domnului Gielen nu împărtășește acest punct de vedere și depistează, atât în materie de gestiune, cât și în materie de impozitare, disparități vădite care reduc regimul opțional la o falsă soluție alternativă.

58. Această aluzie poate fi extrapolată la majoritatea sistemelor fiscale ale statelor membre, deoarece există un principiu, foarte consolidat în dreptul fiscal internațional, potrivit căruia revine fiecărui stat membru obligația de a impozita veniturile obținute pe teritoriul său (principiul teritorialității), principiu care este îndeplinit prin atribuirea unor competențe de natură fiscală atât statului de reședință (impunere în statul de reședință), cât și statului pe teritoriul căruia se exercită activitatea impozabilă (impunere în statul-sursă)²⁸. Primul reprezintă locul în care se apreciază cel mai ușor capacitatea contributivă personală a contribuabilului, și impune acestuia declararea tuturor veniturilor sale globale, fără să aducă atingere aplicării ulterioare a unor mecanisme de corecție destinate evitării dublei impuneri (principiul impunerii la sursă). În cel de al doilea, din cauza

27 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza HSBC Holdings și Vidacos Nominees (Hotărârea din 1 octombrie 2009, C-569/07, Rep., p. I-9047, punctele 71 și 72).

28 — Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Ed. Kluwer, Haga-Londra-New York, 2002, p. 197-200.

caracterului său străin de contextul individual al contribuabilului, se declară și se impozitează numai veniturile obținute în acel loc.

59. Este evident că, în primul caz, se impune contribuabilului un efort mai mare pentru a se achita de sarcina probei în fața administrației fiscale.

60. Pe baza acestei premise, domnul Gielen ar putea beneficia de regimul fiscal al rezidenților în Țările de Jos prin intermediul ficțiunii juridice instituite de legiuitorul olandez, chiar dacă nu ar fi scutit de obligația de a efectua o declarație de impunere în Germania, în conformitate cu regimul rezidenților (german, de această dată). Astfel, întrucât domiciliul domnului Gielen se află în Germania, trebuie să își declare în Germania veniturile globale. Același ar fi situația de asemenea în Țările de Jos dacă ar fi ales regimul rezidenților prevăzut de Legea privind impozitul olandez pe venit. După efectuarea declarațiilor în fiecare stat, s-ar proceda la ajustarea corespunzătoare în cadrul fiecăruia, în temeiul principiului teritorialității.

61. Regimul fiscal al lucrătorilor independenți rezidenți implică pentru contribuabilul nerezident cheltuieli suplimentare pe care contribuabilul rezident nu le suportă în mod

necesar. În timp ce o persoană al cărei domiciliu se situează în Țările de Jos declară numai venituri globale și plătește impozit în străinătate pentru veniturile pe care le obține acolo, unui contribuabil precum domnul Gielen i se impune să își declare veniturile globale în două state membre, trebuind să își adapteze normele contabile la două sisteme juridice naționale și să suporte costuri de gestiune administrativă impuse de două autorități administrative fiscale care, în plus, utilizează limbi diferite²⁹. Este evident că un contribuabil precum domnul Gielen, care nu locuiește în Țările de Jos, nu se află în aceeași situație precum un contribuabil care este impozitat și care are reședința în respectivul stat.

62. Curtea a tratat cu severitate sarcinile administrative pe care statele membre le impun contribuabililor nerezidenți. Riscul pe care aceste măsuri îl reprezintă pentru buna funcționare a pieței interne a condus instanța comunitară să admită în mod tacit că obligația unui nerezident de a se conforma normelor contabile ale statului în care obține veniturile este susceptibil să constituie un obstacol contrar articolului 43 CE³⁰.

29 — Sub aspect lingvistic, agentul guvernului olandez a recunoscut în ședință că autoritatea administrativă fiscală din țara sa acceptă documente și comunicări redactate în „limbi curente”, diferite de olandeză, dar întotdeauna în mod informal și fără nicio garanție juridică. În acest scop, agentul nu a furnizat nicio informație cu privire la situația reală a unei persoane care trebuie să se adreseze autorităților olandeze într-o altă limbă decât olandeza. În schimb, reprezentantul domnului Gielen a declarat Curții că, în Țările de Jos, oricine ia contact cu autoritățile fiscale trebuie să o facă în limba oficială a acestui stat, ceea ce ni se pare mai plauzibil.

30 — Hotărârea Futura Participations și Singer, citată anterior, punctul 25.

63. Cu toate acestea, în prezenta cauză, nu s-a dezbătut aspectul dacă sarcinile administrative ce rezultă din opțiunea prevăzută la articolul 2 alineatul 5 din Legea privind impozitul pe venit sunt contrare libertății de circulație. Această apreciere demonstrează numai faptul că un lucrător independent nerezident, deși are posibilitatea de a fi impozitat în conformitate cu regimul rezidenților, nu beneficiază de aceleași avantaje. În acest sens s-au exprimat și domnul Gielen, și Comisia, însă nici Țările de Jos, nici celelalte state membre nu au respins în mod suficient acest argument în observațiile lor scrise și orale.

se termină aici, deoarece domnul Gielen va putea deduce din baza sa impozabilă numai partea corespunzătoare beneficiilor realizate în Țările de Jos.

65. Potrivit reprezentantului domnului Gielen, pentru a calcula deducerea finală, trebuie împărțite veniturile obținute în Țările de Jos la venitul global și rezultatul trebuie înmulțit cu deducerea aplicabilă. Operațiunea se reflectă, în cifre, după cum urmează:

b) Cuantumul datoriei fiscale

$(11\,577/88\,849) \times 2\,984 = 389$ de euro

64. În cadrul ședinței din prezenta procedură preliminară, guvernul olandez a reiterat faptul că veniturile care constituie, în cadrul regimului rezidenților, baza impozabilă în vederea aplicării deducerilor prevăzute la articolul 2 alineatul 5 din lege sunt veniturile globale ale contribuabilului, ceea ce înseamnă că dacă domnul Gielen ar fi optat pentru regimul rezidenților, nu ar fi declarat suma de 11 577 de euro câștigați în Țările de Jos, ci suma de 88 849 de euro obținută în cursul anului în care a avut două puncte de lucru, unul olandez și unul german. Astfel, deducerea pertinentă privește veniturile mai ridicate și se ridică la 2 984 de euro. Calculul nu

66. Cu toate acestea, tot potrivit domnului Gielen, un rezident în Țările de Jos care este impozitat pe totalitatea veniturilor sale, indiferent de originea sa, olandeză sau străină, nu calculează proporțional cuantumul deducerii, ci deduce cuantumul integral aplicat la baza impozabilă. Această discriminare este justificată prin faptul că, deși domnul Gielen era impozitat în conformitate cu regimul rezidenților, trebuia impozitat numai pentru veniturile obținute în Țările de Jos, astfel încât calculul proporțional intervine pentru ca un contribuabil nerezident să nu beneficieze de un statut mai favorabil decât cel al rezidenților efectivi.

67. Guvernul olandez a prezentat în cadrul ședinței o metodă de calcul alternativă, în temeiul căreia deducerile financiare acordate unui rezident efectiv, iar nu unui nerezident care a optat pentru regimul rezidenților sunt identice. În plus, deși reprezentantul domnului Gielen a insistat cu privire la faptul că această metodă este eronată și cu privire la faptul că rezultatul economic final diferă pentru cele două categorii de contribuabili, Curtea nu dispune de elemente suficiente pentru a clarifica această polemică, deoarece nu trebuie să intervină în controlul legalității legislației fiscale olandeze, fapt care ar depăși foarte mult domeniul său de competență.

ambele categorii de contribuabili. În plus, în conformitate cu cele indicate de Comisie și astfel cum am arătat deja la punctele 57-63, faptul de a efectua două declarații privind venitul global, una în Țările de Jos și cealaltă în Germania, presupune o sarcină grea, în special atunci când veniturile obținute în Țările de Jos sunt scăzute. Prin urmare, discriminarea inițială analizată la punctele 30-42 din prezentele concluzii nu a fost remediată deoarece un contribuabil nerezident nu este asimilat unui contribuabil rezident, chiar dacă acesta beneficiază de regimul fiscal al acestuia din urmă.

68. Considerăm, așadar, că revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă respectivul quantum al datoriei fiscale este identic în cele două situații studiate.

c) Corolar provizoriu

69. În pofida incertitudinii pe care tocmai am descris-o, este dificil să ne imaginăm că situațiile sunt comparabile.

70. Astfel cum a explicat agentul guvernului olandez în cadrul ședinței, deși datoria fiscală coincide, normele aplicabile variază pentru

71. Contribuabilul străin care preferă să fie impozitat în conformitate cu normele aplicabile rezidenților nu se află într-o poziție echivalentă cu cea a naționalilor. Această lipsă de omogenitate se opune unei constatări potrivit căreia posibilitatea prevăzută la articolul 2 alineatul 5 din Legea privind impozitul pe venit neutralizează discriminările ilegale inerente uneia dintre opțiuni. Această constatare este întărită dacă este avută în vedere într-o

optică mai generală, în special prin prisma jurisprudenței Curții.

3. Dreptul de opțiune și jurisprudența Schumacker

72. Guvernul Țărilor de Jos reiterează că impozitul pe venit din Olanda, prin faptul că oferă posibilitatea de a alege între regimul rezidenților și cel al nerezidenților, este conform Hotărârii Schumacker și chiar depășește cerințele indicate de Curte în această cauză³¹.

73. Dezavuăm această idee, care se bazează pe o interpretare eronată a hotărârii citate anterior.

74. Această hotărâre a declarat că, atunci când un nerezident nu obține venituri

semnificative în statul de reședință, ci obține cea mai mare parte a veniturilor dintr-o activitate desfășurată într-un alt stat, impozitul pe aceste venituri în statul locului de muncă nu poate fi mai împovărător decât cel al unui rezident care desfășoară aceeași activitate. Hotărârea Schumacker este, așadar, susținută de conceptul de comparabilitate a situațiilor, deoarece o persoană care lucrează practic exclusiv într-un alt stat decât cel de reședință trebuie să beneficieze, în statul unde se află angajatorul său, de un tratament echivalent cu cel al unui rezident. Atunci când se ajunge la o astfel de echivalență, sistemul fiscal al statului gazdă trebuie să țină seama de situația personală și familială a lucrătorului nerezident, în special atunci când aceste elemente nu sunt luate în considerare nici în statul de reședință³².

75. Nu este adecvată luarea în considerare a Hotărârii Schumacker ca temei juridic a pentru a justifica neutralizarea unei discriminări precum cea suferită de domnul Gielen. Această jurisprudență are un domeniu de aplicare specific, care nu este același cu cel din litigiul principal, iar contextul său – cel al unui lucrător a cărui situație personală și familială nu este luată în considerare – o îndepărtează de situația examinată în prezenta speță. În consecință, nu se poate afirma, astfel cum procedează Țările de Jos, că articolul 2 alineatul 5 din Legea privind impozitul pe venit furnizează o protecție mai mare decât jurisprudența Schumacker.

31 — Această adoptare de poziție a guvernului olandez se regăsește de asemenea în observațiile scrise ale domnului Gielen, în care se amintește că lucrările pregătitoare ale Legii privind impozitul pe venit au o justificare similară: punerea în aplicare a Hotărârii Schumacker și acordarea către nerezidenți a unui regim fiscal mai favorabil decât cel examinat în această cauză [MvT Kamerstukken (documente parlamentare) II 1998/99, nr. 3, p. 79 și 80 (citat extras din observațiile domnului Gielen, p. 11)].

32 — Lenaerts, K., și Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe”, în *Cahiers de droit européen*, nr. 1 și 2, 2007, p. 77-80.

76. În plus, interpretarea extensivă a Hotărârii Schumacker susținută de Țările de Jos ar avea consecințe adverse. Prezentul litigiu atestă acest lucru. Nu se poate admite nici că, prin adoptarea unor regimuri fiscale opționale în favoarea nerezidenților, un stat poate introduce toate măsurile discriminatorii pe care le consideră oportune, sub pretextul că simpla existență a unei opțiuni neutralizează inegalitatea de tratament. Dacă Curtea ar accepta teza prezentată de guvernul olandez, ar trebui să se instituie măsuri de protecție pentru a împiedica răspândirea discriminării identificate în defavoarea nerezidenților și pentru reducerea acestora la un perimetru delimitat cu scrupulozitate. Întrucât este dificil să se conceapă aceste măsuri de prevenție, considerăm că ar fi oportun să se respingă teza potrivit căreia opțiunea în cauză ar avea un efect de validare.

4. Considerații finale

77. Nu dorim să încheiem aceste concluzii fără a sublinia faptul că, în speță, dreptul de opțiune instituit de articolul 2 alineatul 5 din Legea privind impozitul pe venit nu este contestat. În pofida tuturor considerațiilor ce precedă, este necesar să se arate că aprecierile enunțate au drept scop evaluarea existenței unui efect neutralizant al dreptului

de opțiune asupra unei discriminări constatate împotriva nerezidenților.

78. Acest aspect trebuie tratat cu maximă atenție, deoarece sistemul instituit de Țările de Jos prezintă avantaje evidente³³. Potrivit unor opinii avizate, a permite unui contribuabil să fie impozitat pentru totalitatea veniturilor sale atât în statul de reședință, cât și în statul-sursă poate genera un rezultat ideal, în special în ceea ce privește impozitarea transnațională a persoanelor fizice³⁴. Având în vedere diversele modele fiscale în vigoare în statele membre, sistemul olandez presupune elemente pozitive pe care nu le contestăm. Nu se intenționează nici să se repună în discuție legalitatea acestui model, dezbaterea fiind limitată la dimensiunea neutralizantă a acestui sistem. Numai în acest context, articolul 2 alineatul 5 din Legea privind impozitul pe venit se dovedește a fi insuficient pentru a justifica discriminarea ilegală pe care o suferă nerezidenți precum domnul Gielen.

33 — Regimul olandez analizat în această cauză prevede un drept necondiționat de opțiune pentru lucrătorii independenți nerezidenți. Cu toate acestea, mai multe state membre au adaptat mecanisme de opțiune similare sistemului olandez, dar au restrâns un astfel de drept de opțiune la cei care obțin un procent ridicat din veniturile lor într-un alt stat membru decât cel de reședință. Această măsură a fost incurajată de Comisie în Recomandarea 94/79/CE din 21 decembrie 1993 privind impozitarea anumitor venituri obținute de nerezidenți într-un alt stat membru decât cel de reședință (JO 1994, L 39, p. 22), care prevede că un contribuabil nerezident ar trebui să poată beneficia de regimul rezidenților dacă obține mai mult de 75 % din veniturile sale în statul-sursă.

34 — Terra, B. J. M., și Wattel, P. J., *European Tax Law*, ediția a patra, Ed. Kluwer, Deventer, 2005, p. 80-82.

VI — Concluzie

79. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Hoge Raad după cum urmează:

„Articolul 34 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei norme naționale care discriminează lucrătorii independenți nerezidenți, inclusiv atunci când un contribuabil străin a avut posibilitatea de a opta pentru regimul lucrătorilor independenți rezidenți, dar nu a utilizat această posibilitate.”