

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PAOLO MENGOZZI

prezentate la 26 mai 2011¹

I — Introducere

1. În prezenta cauză, Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania) solicită Curții să se pronunțe cu privire la problema dacă articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale care permite scutirea de impozit a anumitor venituri suplimentare primite în special de lucrători care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public germană, pentru o activitate desfășurată în afara teritoriului german (denumite în continuare „indemnizații de reședință”).

2. O asemenea problemă este ridicată în condițiile în care un resortisant francez care a încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public franceză nu beneficiază de o astfel de scutire a indemnizațiilor sale de reședință primite pentru o activitate desfășurată în Germania.

II — Cadrul juridic

A — Dreptul convențional

3. Articolul 14 alineatul 1 din Acordul dintre Republica Federală Germania și Republica Franceză privind evitarea dublei impuneri² (denumit în continuare „acordul fiscal bilateral”) prevede „principiul statului plătitor”, potrivit căruia salariile, veniturile și alte indemnizații similare plătite de o persoană juridică de drept public dintr-un stat contractant persoanelor fizice stabilite în celălalt stat pentru servicii administrative actuale sunt impozabile numai în primul stat menționat.

4. Articolul 20 din acordul fiscal bilateral precizează dispozițiile care permit evitarea dublei impuneri a persoanelor stabilite în Republica Federală Germania, precum și a celor stabilite în Republica Franceză.

2 — Acordul dintre Republica Federală Germania și Republica Franceză privind evitarea dublei impuneri și instituirea unor norme de asistență administrativă și juridică reciprocă în materia impozitului pe venit și pe avere, precum și în materia impozitului pe activitatea profesională și a impozitului funciar, astfel cum a fost modificată prin actul adițional din 9 iunie 1969, prin actul adițional din 28 septembrie 1989 și prin actul adițional din 20 decembrie 2001.

1 — Limba originală: franceza.

5. Potrivit articolului 20:

Însă beneficiarul are dreptul la un credit fiscal deductibil din impozitul francez în baza căruia sunt cuprinse aceste venituri. Acest credit fiscal este egal:

„(1) În cazul persoanelor stabilite în Republica Federală [Germania], dubla impunere se evită astfel:

[...]

a. din baza de impozitare germană se elimină [...] veniturile provenite din Franța [...] care, în temeiul acestui acord, sunt impozabile în Franța. Prezenta dispoziție nu limitează dreptul Republicii Federale [Germania] de a lua în considerare, la stabilirea cotei de impunere, venituri și elemente patrimoniale astfel excluse.

cc. pentru toate celelalte venituri, cu valoarea impozitului francez corespunzător acestor venituri. Dispoziția menționată este în special aplicabilă și veniturilor prevăzute la articolele [...] 14.

[...]”

[...]

B — Reglementarea națională

(2) În ceea ce privește persoanele stabilite pe teritoriul Franței, dubla impunere se evită astfel:

6. Articolul 1 alineatul 1 din Legea federală germană privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG”) are următorul cuprins:

a. Beneficiile și alte venituri pozitive care provin din Republica Federală [Germania] și care sunt impozabile în această țară în conformitate cu dispozițiile prezentului acord sunt impozabile în egală măsură în Franța atunci când acestea revin unei persoane stabilite în Franța. Impozitul german nu este deductibil pentru calculul venitului impozabil în Franța.

„(1) Persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită pe teritoriul național sunt integral supuse la plata impozitului.

(2) Sunt de asemenea integral supuși la plata impozitului resortisanții germani care

1. nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania și care specială venitului impozabil, în temeiul articolului 32a alineatul 1.”
2. au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public națională și care primesc, în consecință, un salariu de la o casă de asigurări publică națională.”

7. Articolul 3 punctul 64 din EStG prevede:

„În cazul lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public național și primesc, în consecință, un salariu plătit de o casă de asigurări publică națională, sunt scutite de impozit veniturile obținute pentru o activitate desfășurată în străinătate care depășesc salariul care i-ar reveni lucrătorului pentru o activitate echivalentă desfășurată acolo unde este situată casa de asigurări publică plătitoare. [...]”

8. Articolul 32b alineatul 1 din EStG prevede:

„În cazul în care un contribuabil supus integral la plata impozitului pe venit a primit temporar sau pe parcursul întregii perioade de referință

[...]

3. venituri scutite de la impozitare, în temeiul unui acord privind evitarea dublei impuneri sau al unui alt acord interstatal, sub rezerva includerii acestora în calculul impozitului pe venit [...], se aplică o cotă de impozitare

9. Articolul 32b alineatul 2 prevede:

„Cota specială prevăzută la alineatul 1 este cota care rezultă atunci când, potrivit calculului efectuat în temeiul articolului 32a alineatul 1, venitul impozabil se mărește sau se reduce

[...]

2. în cazul prevăzut la alineatul 1 punctele 2 și 3, cu echivalentul veniturilor menționate la acest alineat, urmând să se ia în considerare o cincime a veniturilor extraordinare prevăzute.”

III — Acțiunea principală și întrebările preliminare

10. Doamna Schulz-Delzers și domnul Schulz (denumiți în continuare „reclamanții”) sunt stabiliți în Germania. Aceștia sunt supuși la plata impozitului pentru integralitatea veniturilor lor în sensul articolului 1 alineatul 1 din EStG.

11. În calitate de cuplu căsătorit, reclamantii sunt supuși în comun la plata impozitului pe venit. Astfel, în vederea atenuării progresivității baremului impozitului pe venit³ în ceea ce privește soții cu venituri diferite, legiuitorul german a instituit, în favoarea contribuabililor integral supuși la plata impozitului, căsătorii și separați temporar, un regim de impozitare în comun, care implică stabilirea unei baze de calcul comune combinate cu aplicarea procedurii numite „a fracționării” („splitting”). În acest sens, potrivit articolului 26b din EStG, veniturile primite de soți sunt cumulate și impozitate în comun. Soții sunt tratați în acest caz ca un singur contribuabil, venitul fiind impozitat ca și cum fiecare dintre soți ar fi obținut jumătate.

12. Domnul Schulz este un resortisant german care lucrează ca avocat angajat, primind în acest sens un salariu de 75 400 de euro în 2005 și de 77 133 de euro în 2006.

13. Doamna Schulz-Delzers, de cetățenie franceză, este funcționar al statului francez. În această calitate, este profesoară la o școală primară franco-germană din Germania. În cursul anilor 2005 și 2006, aceasta și-a desfășurat activitatea în Germania în temeiul unor contracte de muncă pe durată determinată. Reclamanta a obținut din partea statului

francez venituri care se ridică la 29 279 de euro și, respectiv, la 30 390 de euro.

14. Printre veniturile sale figurează, în afara salariului normal de funcționar, indemnizațiile de reședință. Este vorba despre două indemnizații, respectiv, o indemnizație „ISVL” (indemnizație pentru condițiile de viață la nivel local), în cuantum lunar de aproximativ 440 de euro, urmărind să compenseze pierderea puterii de cumpărare, precum și o indemnizație „Majorări familiale”, acordată copiilor aflați în întreținerea funcționarilor francezi, un supliment lunar cu puțin peste 130 de euro legat de cheltuielile suplimentare pentru copiii aflați în întreținere.

15. Tratatul fiscal al veniturilor doamnei Schulz-Delzers a fost efectuat în conformitate cu articolul 14 și cu articolul 20 alineatul (1) litera a din acordul fiscal bilateral.

16. În Franța, veniturile normale de funcționar ale doamnei Schulz-Delzers au fost impozitate în cei doi ani în litigiu, însă nu și indemnizațiile de reședință. Cuantumul acestor indemnizații se ridică la 6 859,32 euro (în 2005) și, respectiv, la 6 965,88 euro (în 2006).

17. În Germania, Finanzamt Stuttgart III (denumit în continuare „Finanzamt”) a scutit de impozit aceste indemnizații de reședință, însă le-a supus – ca și restul remunerației, după deducerea unei sume forfetare pentru cheltuieli profesionale de 920 de euro –

3 — Cota impozitului pe venit este stabilită în Germania în funcție de un barem progresiv, venituri mai ridicate fiind supuse unei cote de impozitare mai ridicate. Acest barem reflectă o apreciere a capacității contributive a persoanei supuse la plata impozitului realizată de legiuitorul german.

rezervei privind impozitarea progresivă⁴. Luarea în considerare a acestor indemnizații de reședință a determinat o majorare a impozitului pe venit al reclamanților cu 654 de euro în anul 2005 și, respectiv, cu 664 de euro în anul 2006.

18. Constațiile introduse împotriva acestui tratament fiscal au fost respinse de Finanzamt la 30 aprilie 2009.

19. Reclamanții au introdus o acțiune la 18 mai 2009. Ei contestă includerea acestor indemnizații de reședință în rezerva privind impozitarea progresivă. Aceștia apreciază că este necesar să se aplice articolul 3 punctul 64 din EStG în vederea excluderii oricărei discriminări în raport cu persoanele naționale supuse la plata impozitului care beneficiază de această dispoziție.

20. Aplicarea unei asemenea dispoziții presupune ca lucrătorul să fi încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public germană, ca veniturile sale în acest sens să fie plătite de o casă de asigurări publică germană, pentru o activitate desfășurată în afara teritoriului german. În speță, doamna

Schulz-Delzers a încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public franceză și obține în acest sens venituri din partea unei case de asigurări franceze, pentru o activitate desfășurată pe teritoriul german.

21. Finanzgericht Baden-Württemberg ridică problema compatibilității articolului 3 punctul 64 din EStG cu dreptul Uniunii.

22. În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg a hotărât să suspende judecarea cauzei și a solicitat Curții, prin ordonanța din 21 decembrie 2009, să răspundă la următoarele întrebări preliminare:

- „1) a) Articolul 3 punctul 64 din EStG este compatibil cu libera circulație a lucrătorilor prevăzută la articolul 45 TFUE (articolul 39 CE)?
- b) Articolul 3 punctul 64 din EStG conține o discriminare disimulată pe motiv de cetățenie sau naționalitate, interzisă în temeiul articolului 18 TFUE (articolul 12 CE)?

4 — Legiuitorul german ține seama, cu titlu de rezervă privind impozitarea progresivă, de anumite venituri scutite în vederea determinării cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri. Persoana supusă la plata impozitului care obține venituri scutite supuse unei rezerve privind impozitarea progresivă dispune, potrivit legiuitorului german, de o capacitate contributivă mai mare decât o persoană supusă la plata impozitului privată de aceste venituri. Rezerva privind impozitarea progresivă se aplică astfel în special anumitor venituri substitutive în principiu scutite, precum, de exemplu, indemnizația de șomaj, care nu sunt destinate să compenseze anumite cheltuieli, ci să garanteze în general mijloace de subsistență suficiente – a se vedea punctul II.2.a) din motivarea Hotărârii Bundesfinanzhof din 9 august 2001 (III R 50/00, Bundessteuerblatt 2001, partea II, p. 778).

- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 3 punctul 64 din EStG este compatibil cu libera circulație a cetățenilor Uniunii, astfel cum este prevăzută la articolul 21 TFUE (articolul 18 CE)?”

IV — Procedura în fața Curții

23. Reclamanții, guvernele german și spaniol, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Aceștia au fost de asemenea ascultați în ședința din 24 martie 2011.

24. Părțile s-au pronunțat cu privire la compatibilitatea articolului 3 punctul 64 din EstG cu articolul 45 TFUE. Reclamanții și Comisia, spre deosebire de guvernele german și spaniol, consideră că dispoziția națională nu este compatibilă cu libera circulație a lucrătorilor.

26. Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră că, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, Curtea trebuie să analizeze compatibilitatea dispoziției cu articolul 21 TFUE.

27. Pentru a răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere, trebuie să se clarifice mai întâi dispozițiile relevante aplicabile în situația din acțiunea principală (A). În continuare, va trebui să se stabilească, cu titlu principal, dacă doamna Schulz-Delzers a fost supusă unei discriminări pe motiv de cetățenie sau unei restrângeri privind libera circulație (B). Astfel cum se va demonstra în considerentele următoare, apreciem că nu aceasta este situația, în special, în raport cu discriminarea, în lipsa posibilității de comparare a situațiilor în discuție. În ipoteza în care Curtea nu ar împărtăși acest punct de vedere, vom compara, cu titlu subsidiar, situațiile în discuție în acțiunea principală (C).

V — Analiză

25. Instanța de trimitere împarte prima întrebare în două părți, prima privind compatibilitatea dispoziției naționale cu articolul 45 TFUE⁵, cea de a doua, cu articolul 18 TFUE.

5 — Dat fiind că faptele aflate la originea acțiunii principale au avut loc înainte de 1 decembrie 2009, cu alte cuvinte la o dată anterioară datei intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona, interpretarea solicitată de instanța de trimitere privește în realitate articolele 12 CE, 18 CE și 39 CE. Astfel cum a arătat Comisia în observațiile scrise, această împrejurare nu are totuși niciun impact asupra criteriilor relevante în speță, formularea articolelor menționate nefiind modificată odată cu intrarea în vigoare a Tratatului FUE. Întrucât cererea instanței de trimitere a fost efectuată la o dată ulterioară intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona, dispozițiile relevante ale tratatului vor fi desemnate în versiunea în vigoare după 1 decembrie 2009.

A — Cu privire la dispozițiile relevante aplicabile

28. Răspunsul la întrebările preliminare adresate de instanța de trimitere necesită mai întâi clarificarea dispozițiilor dreptului Uniunii aplicabile în acțiunea principală.

29. În speță, stabilirea dispozițiilor relevante ale dreptului Uniunii necesită a se asigura în prealabil că situația în discuție în acțiunea

principală intră în domeniul de aplicare al normelor referitoare la libera circulație (1) și a se stabili, dacă este cazul, cu ce libertate de circulație în particular are legătură o asemenea situație (2). În sfârșit, va trebui să se analizeze dacă acordul fiscal bilateral este relevant pentru soluționarea litigiului (3).

32. Într-o hotărâre din 26 ianuarie 1993⁶, Curtea s-a confruntat cu situația unui resortisant german care dobândise în Germania diplomele și calificările profesionale, care își desfășurase dintotdeauna activitatea profesională în Germania, dar care locuia împreună cu soția în Țările de Jos, din 1961. Curtea a refuzat să îi acorde beneficiul libertății de stabilire și a admis ca acesta să fie impozitat mai împovăraător decât resortisanții germani cu reședința în Germania, întrucât reședința sa în Țările de Jos era „singurul element care iese din cadrul pur național”⁷.

1. Cu privire la aplicarea normelor referitoare la libera circulație

30. Guvernul german observă că, în orice caz, doamna Schulz-Delzers a acceptat funcția de profesoară la o școală franco-germană din Germania în mod vădit numai pentru că reședința familiei se afla acolo. Aceasta nu a venit să se stabilească în Germania pentru ocuparea acestui loc de muncă.

31. Trebuie precizat că, în dreptul francez, indemnizațiile în litigiu sunt astfel indemnizații de reședință, care au legătură cu faptul că doamna Schulz-Delzers nu a avut nevoie să părăsească țara de origine pentru desfășurarea activității sale. Profesorii care sunt recrutați în Franța pentru desfășurarea unei activități în afara teritoriului francez primesc indemnizații diferite, calificate drept indemnizații de expatriere.

33. Doamna Schulz-Delzers, resortisant de cetățenie franceză, își desfășoară activitatea în Germania, pentru statul francez, care îi plătește veniturile, compuse, între altele, din aceste indemnizații de reședință. În situația din acțiunea principală, există mai multe elemente care ies din cadrul pur național.

34. Pe de altă parte, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Werner, citată anterior, avocatul general precizase că, „din moment ce nu a utilizat libertățile prevăzute la articolele 48, 52 și 59 din Tratatul [CEE], [domnul Werner] nu poate invoca în țara de origine, în care este stabilit, drepturi recunoscute de dreptul comunitar”⁸, precizând că „reclamantul din acțiunea principală și-a exercitat libertatea de circulație [...] *independent de*

6 — Hotărârea Werner (C-112/91, Rec., p. I-429).

7 — *Ibidem* (punctul 16).

8 — Punctul 44 din Concluziile avocatului general Darmon prezentate în cauza menționată.

orice activitate economică”⁹. Libera circulație a persoanelor putea fi legată în acest caz numai de desfășurarea unei activități economice.

dacă doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru”¹³. O asemenea afirmație nu creează o legătură între deplasarea resortisantului unui stat membru și exercitarea unei activități într-un alt stat membru. Prin urmare, această deplasare a putut avea loc anterior desfășurării activității.

35. În prezent, libera circulație a persoanelor nu mai este legată de calitatea de lucrător în statul membru gazdă¹⁰, resortisantul dintr-un alt stat membru având posibilitatea de a se prevala de un drept de liberă circulație și sedere în calitate de cetățean, independent de desfășurarea unei activități salariate sau independente¹¹. Pe de altă parte, acesta poate beneficia de un drept la liberă circulație și sedere ca cetățean după exercitarea unui asemenea drept ca lucrător și invers¹². În consecință, pare justificat ca acesta să se poată prevala de libera circulație a lucrătorilor, chiar dacă beneficia înainte de norme referitoare la libera circulație numai în calitate de cetățean.

37. În acțiunea principală, doamna Schulz-Delzers nu a locuit întotdeauna în Germania. Aceasta domiciliase înainte în Franța și, prin urmare, s-a deplasat pentru a-și stabili reședința în Germania. În consecință, ea și-a exercitat dreptul la libera circulație. Situația sa intră în domeniul de aplicare al libertăților de circulație ale dreptului Uniunii.

36. În plus, Curtea, în definiția sa dată obstacolului, a reafirmat în numeroase rânduri că „toate prevederile tratatului care privesc libera circulație a resortisanților comunitari sunt menite să faciliteze exercitarea de activități profesionale de orice tip pe întregul teritoriu al Comunității și se opun măsurilor care i-ar putea dezavantaja pe acești cetățeni

2. Cu privire la aplicarea exclusivă a liberei circulații a lucrătorilor

38. În observațiile scrise, Comisia consideră că articolul 18 TFUE nu este aplicabil, în condițiile în care articolul 3 punctul 64 din ESTG privește situația specială a lucrătorilor salariați. În mod similar, pentru guvernul german, nu este posibil să se realizeze o apreciere

⁹ — *Ibidem* (punctul 45).

¹⁰ — Directiva 2004/38/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 29 aprilie 2004 privind dreptul la liberă circulație și sedere pe teritoriul statelor membre pentru cetățenii Uniunii și membrii familiilor acestora, de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 1612/68 și de abrogare a Directivelor 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE și 93/96/CEE (JO L 158, p. 77, Ediție specială, 05/vol. 7, p. 56).

¹¹ — Articolul 7 alineatul (1) din Directiva 2004/38.

¹² — Articolul 14 din directiva menționată.

¹³ — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 15 decembrie 1995, *Bosman* (C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 94), Hotărârea din 29 aprilie 2004, *Weigel* (C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 52), și Hotărârea din 15 septembrie 2005, *Comisia/Danemarca* (C-464/02, Rec., p. I-7929, punctul 34).

potrivit criteriului principiului general al nediscriminării, întrucât această dispoziție nu trebuie să fie apreciată decât cu titlu subsidiar atunci când nu se aplică nicio altă libertate fundamentală.

39. Astfel, articolul 18 TFUE nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu conține norme speciale de interdicere a discriminării. Or, articolul 45 TFUE prevede o asemenea interdicție specifică¹⁴.

40. În mod similar, articolul 21 TFUE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în dispozițiile care garantează libera circulație a lucrătorilor. În consecință, dacă acțiunea principală intră sub incidența articolului 45 TFUE, nu va fi necesar pentru Curte să se pronunțe cu privire la interpretarea articolului 21 TFUE¹⁵.

14 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 26 noiembrie 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec., p. I-10981, punctele 24 și 25), precum și Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania (C-269/07, Rep., p. I-7811, punctele 98-100).

15 — A se vedea, cu privire la libertatea de stabilire și libera circulație a lucrătorilor, Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia (C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 13), și Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia (C-104/06, Rep., p. I-671, punctul 15); a se vedea, prin analogie, în cadrul liberei prestări a serviciilor, Hotărârea din 6 februarie 2003, Stylianakis (C-92/01, Rec., p. I-1291, punctul 18), și Hotărârea din 20 mai 2010, Zanotti (C-56/09, Rep., p. I-4517, punctul 24).

41. Niciuna dintre părțile în cauză nu contestă statutul de lucrător al doamnei Schulz-Delzers, în sensul articolului 45 TFUE.

42. Instanța de trimitere și Comisia amintesc, în mod întemeiat, interpretarea strictă care trebuie dată dispoziției derogatorii prevăzute la articolul 45 alineatul (4) TFUE, care nu se aplică activităților care țin de stat, dar care nu implică însă recurgerea la atribuții ce revin administrației publice¹⁶.

43. În consecință, nu este necesar să se examineze legislația națională din perspectiva articolelor 18 TFUE și 21 TFUE. Numai interpretarea articolului 45 TFUE este necesară în raport cu legislația națională în discuție.

44. Reclamantii consideră că articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune articolului 3 punctul 64 din EStG. Înainte de a examina acest punct, trebuie să se explice motivele pentru care dispozițiile acordului fiscal bilateral nu sunt în discuție în acțiunea principală.

16 — A se vedea Hotărârea din 17 decembrie 1980, Comisia/Belgia (149/79, Rec., p. 3881, punctul 11), și Hotărârea din 2 iulie 1996, Comisia/Grecia (C-290/94, Rec., p. I-3285, punctul 2); cu privire la interpretarea strictă a acestei derogări, a se vedea, printre altele, Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos (C-392/05, Rep., p. I-3505, punctul 69); cu privire la refuzul de a include activitățile civile de învățământ de la universitate la această derogare, a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2007, Jundt (C-281/06, Rep., p. I-12231, punctele 37 și 38).

3. Cu privire la lipsa de relevanță a dispozițiilor acordului fiscal bilateral despre aprecierea dispoziției unui acord fiscal bilateral.

45. Tratatul fiscal al veniturilor doamnei Schulz-Delzers în Franța și în Germania a fost realizat în conformitate cu articolele 14 și 20 din acordul fiscal bilateral. Or, părțile contractante la un acord fiscal bilateral sunt libere să stabilească factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale, o asemenea libertate fiind recunoscută de Curte¹⁷.

46. În acțiunea principală, reclamantul nu reproșează Finanzamt faptul că a aplicat articolul 20 din acordul fiscal bilateral, care îi oferă posibilitatea de a ține seama, la momentul stabilirii cotei impozitelor unei persoane care intră sub incidența convenției, de veniturile excluse din baza de impozitare germană.

47. În schimb, reclamantul se opune luării în considerare în acest sens a indemnizațiilor de reședință, în condițiile în care asemenea indemnizații nu sunt luate în considerare, în temeiul legislației germane, atunci când sunt plătite unor resortisanți germani care locuiesc în afara Republicii Federale Germania. În consecință, în această situație nu este vorba

48. Numai legislația națională este în acest caz în discuție, mai precis articolul 3 punctul 64 din EStG, potrivit căruia indemnizațiile de reședință plătite unui lucrător, care este angajat în străinătate în serviciul unei persoane juridice de drept public germană, nu sunt supuse rezervei privind impozitarea progresivă. Acest articol este contestat, întrucât, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite respectivă competență cu respectarea dreptului Uniunii¹⁸.

49. Mai precis, se pune problema să se stabilească dacă articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune faptului că, în cadrul ordinii juridice germane, articolul 3 punctul 64 din EStG se aplică unui lucrător care este angajat în străinătate în serviciul unei persoane juridice de drept public germană, în timp ce, în cadrul aceleiași ordini juridice, același tratament prevăzut de acesta îi este refuzat unui lucrător angajat în Germania de o persoană juridică de drept public dintr-un alt stat membru. Prin urmare, trebuie să se examineze dacă aplicarea articolului menționat determină o discriminare împotriva doamnei Schulz-Delzers și dacă, în cazul unui răspuns negativ, aceasta constituie o restrângere privind libertatea sa de circulație.

17 — Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg (C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 48 și jurisprudența citată).

18 — A se vedea, pentru o aplicare recentă, Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, Rep., p. I-2323, punctul 36).

B — *Cu titlu principal, cu privire la lipsa unei discriminări pe motiv de cetățenie și cu privire la lipsa unei restrângeri privind libera circulație*

50. Cu titlu principal, vom analiza problema dacă doamna Schulz-Delzers este supusă unei discriminări pe motiv de cetățenie (1) și ne vom asigura de lipsa unei restrângeri privind libertatea sa de circulație (2).

1. Cu privire la lipsa unei discriminări pe motiv de cetățenie

51. Este necesar să se amintească faptul că 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 rezultat¹⁹.

52. Pentru instanța de trimitere, articolul 3 punctul 64 din EStG ar constitui o discriminare disimulată bazată pe cetățenie pentru motivul că, în general, resortisanții germani se află în raport de muncă cu o persoană

juridică de drept public germană. Prin urmare, cetățenii germani ar beneficia, în principal, de avantajul conferit de articolul 3 punctul 64 din EStG²⁰.

53. Cu toate acestea, calificarea drept discriminatorie pe baza naționalității sau cetățeniei a unei măsuri naționale necesită în prealabil determinarea situațiilor vizate. Astfel, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite²¹.

54. În acțiunea principală, veniturile doamnei Schulz-Delzers, din care fac parte indemnizațiile de reședință, îi sunt plătite exclusiv de statul francez. Prin urmare, nu sunt impozitate în Germania. Cu toate acestea, întrucât a ales să beneficieze împreună cu soțul său de o impunere în comun posibilă datorită reședinței comune din Germania, veniturile acesteia sunt luate în considerare de legiuitorul german, pentru rezerva privind impozitarea progresivă, pentru a stabili cota impozitului aplicabilă acesteia și soțului său. Doamna Schulz-Delzers apreciază că este discriminată

19 — Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu (152/73, Rec., p. 153, punctul 11); pentru o aplicare recentă, a se vedea Hotărârea Gielen, citată anterior (punctul 37), care se referă la Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 26).

20 — Astfel cum arată în mod întemeiat guvernul german, articolul 3 punctul 64 din EStG vizează în egală măsură lucrătorii care sunt detașați pentru o perioadă determinată în străinătate pentru un angajator privat german și care dispun în acest sens de un domiciliu: „[i]n cazul celorlalți lucrători detașați în străinătate pentru o perioadă limitată, care își au reședința sau un loc de ședere obișnuit pe teritoriul statului de detașare, plățile compensatorii pentru pierderea puterii de cumpărare acordate de un angajator de pe teritoriul național sunt scutite de impozit, cu condiția să nu depășească suma admisă pentru venituri salariale obținute în străinătate comparabile în conformitate cu articolul 54 din Legea federală privind remunerarea funcționarilor (Bundesbesoldungsgesetz)”; o asemenea precizare nu este totuși relevantă în cadrul demonstrației noastre, care privește compararea situațiilor între lucrători care își desfășoară activitatea pentru un angajator public.

21 — Hotărârea Gielen, citată anterior (punctul 38 și jurisprudența citată).

din cauza includerii, în acest sens, printre veniturile sale a indemnizațiilor de reședință, spre deosebire de indemnizațiile de reședință plătite de statul german.

55. Pentru a răspunde instanței de trimitere cu privire la temeiul tezei avansate de reclamantii din acțiunea principală, trebuie să se analizeze argumentele invocate de aceștia în fața Curții, precum și pe cele dezvoltate de Comisie în susținerea reclamanților în cadrul prezentei proceduri preliminare. Pe baza acestor argumente, reclamantii și Comisia susțin că doamna Schulz-Delzers ar fi, în raport cu jurisprudența Curții, într-o situație comparabilă cu cea a unui resortisant german care obține indemnizații de reședință pentru desfășurarea, în afara Republicii Federale Germania, a unei activități în serviciul statului german.

a) Cu privire la argumentele reclamanților

56. Reclamantii consideră că nu există nicio diferență obiectivă între aceste situații, care sunt, în consecință, comparabile, întemeindu-se doar pe Hotărârea Schumacker²².

57. În această cauză, se pune în discuție aplicarea în Germania a unei legislații fiscale care prevede o impozitare diferită a salariaților nerezidenți și a salariaților rezidenți, statul locului de muncă fiind același, Republica Federală Germania. Salariații nerezidenți sunt supuși la plata impozitului numai cu privire la partea din veniturile lor obținute în Germania (supunere parțială la plata impozitului). În schimb, salariații rezidenți sunt impozitați cu privire la integralitatea veniturilor lor (supunere integrală la plata impozitului). Pentru aceștia din urmă, impozitul este stabilit, între altele, în funcție de situația personală și familială. În privința acestora, se ține seama de cheltuielile familiale, de cheltuielile legate de asigurări și de alte elemente care dau dreptul, în general, la deduceri și la avantaje fiscale. Aceste deduceri și avantaje fiscale sunt excluse pentru nerezidenți.

58. Reclamantul din această cauză, domnul Schumacker, se plângea de aplicarea acestui regim fiscal în ceea ce îl privește. Astfel, el avea reședința obișnuită în Belgia, însă obținea majoritatea resurselor sale impozabile în urma unei activități desfășurate în Germania și nu era impozabil în Belgia²³. Curtea a reținut, având în vedere caracteristicile speciale ale situației, că aceasta era comparabilă cu cea a unui rezident în Germania și că, în consecință, domnul Schumacker trebuia să primească același tratament fiscal ca al unui rezident din acest stat. În caz contrar, situația sa personală și familială nu ar fi fost luată în

22 — Citată anterior (punctul 24).

23 — A se vedea punctul 66 din Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza menționată.

considerare nici în statul de reședință, nici în statul locului de muncă²⁴.

59. Această asimilare a tratamentului nerezidenților cu cel rezervat rezidenților trebuie să fie realizată totuși doar în cazul în care lucrătorul care exercită libera circulație obține cea mai mare parte a veniturilor sale în statul în care este încadrat în muncă și nu este imposabil în statul de reședință. Acest lucru presupune că trebuie să se țină seama de particularitățile proprii domeniului fiscalității. Una dintre aceste particularități constă în posibilitatea fiecăruia dintre statele membre ale Uniunii Europene, în acord cu propria tradiție și cu alegerile sale politice, de a acorda deduceri și avantaje fiscale în beneficiul contribuabilului, dat fiind situația personală și familială a acestuia. În consecință, nu trebuie să li se acorde lucrătorilor nerezidenți, care își exercită dreptul la liberă circulație, deducerile și avantajele pe care le acordă rezidenților, în condițiile în care acești lucrători rămân supuși la plata impozitului în statul de reședință. Cu alte cuvinte, nu le-ar garanta, în raport cu rezidenții, o egalitate de tratament, ci un privilegiu, și anume, privilegiul de a obține aceste avantaje de două ori, o dată în statul de reședință și o dată în statul în care își exercită libertatea de circulație.

60. În acțiunea principală, doamna Schulz-Delzers dorește să beneficieze, în calitate de rezidentă în Germania, de același avantaj

fiscal ca cel acordat nerezidenților în Germania. Ea însăși primește indemnizațiile din partea Republicii Franceze, spre deosebire de nerezidenții menționați care își primesc indemnizațiile din partea Republicii Federale Germania. Pentru acest motiv, situația doamnei Schulz-Delzers nu este comparabilă cu cea constatată în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Schumacker, citată anterior, întrucât persoana în cauză nu solicită, în calitate de nerezidentă, să fie tratată în același mod ca un rezident. Prin urmare, doamna Schulz-Delzers nu poate pretinde același tratament pe care Curtea a considerat că trebuia să îi fie aplicat domnului Schumacker. În condițiile în care principiul nediscriminării, aplicat în Hotărârea Schumacker, citată anterior, urmărește să asigure că nerezidenții, angajați într-un stat membru, beneficiază de tratamentul național, respectiv de tratamentul acordat rezidenților, angajați de acest stat membru, doamna Schulz-Delzers nu poate, pe baza acestui precedent, să revendice beneficiul tratamentului pe care statul în care este rezidentă îl acordă propriilor resortisanți nerezidenți.

61. În plus, un nerezident german care beneficiază de aplicarea articolului 3 punctul 64 din EStG primește indemnizațiile de reședință din partea Republicii Federale Germania, în timp ce doamna Schulz-Delzers le primește pe ale sale din partea Republicii Franceze. Contrar situației aflate la originea Hotărârii Schumacker, citată anterior, statele membre în care rezidentul și nerezidentul sunt încadrați în muncă sunt, așadar, diferite.

24 — Hotărârea Schumacker, citată anterior (punctul 38).

b) Cu privire la argumentele Comisiei

62. Pentru a aprecia dacă doamna Schulz-Delzers a fost supusă unui tratament discriminatoriu, Comisia, în ceea ce o privește, evocă, în primul rând, o jurisprudență potrivit căreia Curtea a considerat că se află în prezența unei discriminări atunci când, prin recrutarea sau prin remunerarea funcționarilor publici, un stat membru ia în considerare perioadele de încadrare în muncă efectuate în funcția publică națională, iar nu pe cele îndeplinite în funcția publică a unui alt stat membru sau, cel puțin, ține seama numai parțial de acestea²⁵. În al doilea rând, Comisia pretinde că se întemeiază pe Hotărârea Jundt²⁶.

63. În ceea ce privește primul punct al argumentației Comisiei, aceasta nu reușește să demonstreze relevanța punctului menționat în raport cu situația din acțiunea principală. Comisia se limitează să afirme în general că o astfel de jurisprudență reflectă o situație similară unei discriminări pe motiv de naționalitate sau de cetățenie.

64. Referitor la al doilea punct, care privește Hotărârea Jundt, citată anterior, Comisia face trimitere la aceasta, întrucât, în cauza menționată, Curtea a calificat drept

25 — Hotărârea din 23 februarie 1994, Scholz (C-419/92, Rec., p. I-505, punctul 11), Hotărârea din 15 februarie 1998, Schönig-Kougebetopoulou (C-15/96, Rec., p. I-47, punctul 23 coroborat cu punctul 14), Hotărârea din 12 martie 1998, Comisia/Grecia (C-187/96, Rec., p. I-1095, punctele 20 și 21), Hotărârea din 30 noiembrie 2000, Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-195/98, Rec., p. I-10497, punctele 41-44), precum și Hotărârea din 12 mai 2005, Comisia/Italia (C-278/03, Rec., p. I-3747, punctul 14).

26 — Citată anterior.

restrângere privind libera prestare a serviciilor faptul că un avocat rezident în Germania, pentru o activitate de învățământ efectuată în Franța pe lângă activitatea principală de avocat desfășurată în Germania, era impozitat mai împovăraător decât un avocat rezident în Germania, care efectuează în mod concomitent, pe lângă activitatea principală de avocat, și o activitate accesorie de învățământ în Germania.

65. În această cauză, erau tratați diferit doi rezidenți în Germania pentru o activitate de învățământ efectuată în două state membre diferite. Tratatamentul fiscal mai favorabil rezervat de statul de impozitare unui contribuabil care obținea venituri dintr-o activitate de învățământ desfășurată în acest stat era legat de organizarea sistemului educativ din această țară. Astfel, Curtea s-a pronunțat în sensul evocat de Comisie, precizând că „competența și responsabilitatea de care dispun statele membre pentru organizarea sistemului lor educativ nu pot avea drept efect scoaterea unei reglementări fiscale, precum cea în cauză în acțiunea principală, din domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera prestare a serviciilor”²⁷.

66. Prin urmare, Hotărârea Jundt, citată anterior, menționată de Comisie, nu constituie un precedent pertinent pentru soluționarea problemei dacă situația doamnei Schulz-Delzers, rezidentă în Germania, este comparabilă

27 — *Ibidem* (punctul 87).

cu situația nerezidenților germani care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG.

2. Cu privire la lipsa unei restrângeri privind libera circulație a lucrătorilor

67. În speță, în cadrul exercitării de către Republica Federală Germania a competenței sale fiscale, doamna Schulz-Delzers este supusă aceluiași tratament ca toți rezidenții din Germania. În plus, prin intermediul impozitării în comun cu soțul său care locuiește de asemenea în Germania, situația sa personală și familială este luată în considerare, chiar dacă aceasta nu obține niciun venit impozabil în Germania.

68. În concluzie, nu rezultă din jurisprudența evocată pentru soluționarea problemei cu care Curtea este sesizată că situația doamnei Schulz-Delzers și cea a unui resortisant german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG sunt comparabile.

69. Prin urmare, lipsește premisa pentru aplicarea principiului nediscriminării, astfel cum este exprimat la articolul 45 TFUE.

70. În plus, astfel cum se va dezvolta în continuare, apreciem că legislația în discuție nu constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor, interzisă de articolul 45 TFUE.

71. Articolul 45 TFUE interzice nu numai orice discriminare, directă sau indirectă, pe motiv de naționalitate sau cetățenie, ci și orice reglementare națională care, deși aplicabilă independent de naționalitatea sau cetățenia lucrătorilor în cauză, implică obstacole în calea liberei circulații a acestora²⁸.

72. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că ansamblul dispozițiilor tratatului privind libera circulație a persoanelor vizează să faciliteze, pentru resortisanții europeni, exercitarea activităților profesionale de orice natură pe teritoriul Uniunii²⁹.

73. Potrivit jurisprudenței Curții, constituie obstacole „dispozițiile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să își părăsească țara de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație”³⁰.

74. În observațiile scrise, Comisia arată că articolul 3 punctul 64 din EStG promovează tocmai activitatea funcționarilor germani în străinătate. Dacă legiuitorul german

28 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Graf (C-190/98, Rec., p. I-493, punctul 18), și Hotărârea Weigel, citată anterior (punctul 51).

29 — Hotărârea Alevizos, citată anterior (punctul 74 și jurisprudența citată).

30 — A se vedea printre altele Hotărârea Bosman, citată anterior (punctul 96), și Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 78).

încurajează libera circulație a resortisanților săi, nu s-a demonstrat că acesta împiedică libera circulație a resortisanților din alte state membre.

ar fi fost detașată într-o altă țară europeană în care nu există nicio normă corespunzătoare dispozițiilor coroborate ale clauzei privind impozitarea progresivă și ale normei prevăzute la articolul 3 punctul 64 din EStG.

75. Pentru a caracteriza un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor, trebuie să se stabilească dacă resortisantului unui stat membru i se aplică un tratament mai puțin favorabil decât cel de care ar beneficia dacă nu ar fi făcut uz de dreptul său la liberă circulație³¹.

78. Exercițându-și libertatea de circulație, doamna Schulz-Delzers nu a suferit o reducere a veniturilor, în condițiile în care indemnizațiile de reședință de care a putut beneficia, supuse ulterior rezervei privind impozitarea progresivă, nu i-ar fi fost plătite în Franța.

76. Prin urmare, obstacolul este apreciat în raport cu situația resortisantului unui stat membru în statul său de origine și în statul gazdă.

79. În plus, luarea în considerare a acestor venituri pentru rezerva privind impozitarea progresivă s-a dovedit a fi posibilă numai pentru că doamna Schulz-Delzers este impozitată în comun cu soțul său. Impozitarea în comun a făcut obiectul unei alegeri realizate de reclamantă, care implică stabilirea unei baze de impozitare comune mai avantajoase decât două baze de impozitare separate.

77. În speță, reclamantă arată în observații că impozitarea indirectă a sumelor suplimentare împiedică realizarea obiectivului acestor venituri, și anume de a permite detașarea funcționarilor în Germania fără a trebui în schimb să li se reducă veniturile, ceea ce constituie un obstacol în calea detașării acestora în Germania. Aceștia adaugă că obstacolul se întemeiază și pe faptul că doamna Schulz-Delzers este supusă unui tratament mai defavorabil decât cel la care ar fi fost supusă dacă

80. Dacă soții ar fi fost impozitați separat, doamna Schulz-Delzers nu ar fi făcut obiectul rezervei privind impozitarea progresivă, întrucât veniturile sale, primite din partea statului francez, nu sunt impozabile în Germania, în conformitate cu articolul 14 și cu articolul 20 alineatul (1) litera a din acordul fiscal bilateral.

31 — A se vedea printre altele Hotărârea Alevizos, citată anterior (punctul 75), și Hotărârea din 23 aprilie 2009, Ruffer (C-544/07, Rep., p. I-3389, punctul 64 și jurisprudența citată).

81. În consecință, doamna Schulz-Delzers nu a demonstrat că exercitarea dreptului său la liberă circulație se exprimă prin consecințe

defavorabile în raport cu situația unor lucrători francezi care nu și-au exercitat dreptul la liberă circulație.

C — Cu titlu subsidiar, cu privire la comparația dintre situația doamnei Schulz-Delzers și cea a unui resortisant german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG

82. Nu revine Curții obligația de a se pronunța cu privire la situația ipotetică în care doamna Schulz-Delzers și-ar fi exercitat dreptul la liberă circulație într-un alt stat membru.

85. Această examinare implică pronunțarea cu privire la posibilitatea de comparare a indemnizațiilor de reședință care fac obiectul litigiului (1), studierea tratamentului fiscal la care este supusă doamna Schulz-Delzers în Germania (2) și analizarea situației unui resortisant german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG în Franța (3).

83. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere după cum urmează, și anume că articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru, precum articolul 3 punctul 64 din EStG, prin care sunt scutite de impozit anumite venituri suplimentare obținute de lucrători care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public națională, pentru o activitate desfășurată în afara teritoriului acestui stat membru, chiar dacă beneficiul unei asemenea dispoziții naționale nu se extinde la veniturile suplimentare obținute de lucrătorii care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public dintr-un alt stat membru, pentru o activitate desfășurată pe teritoriul primului stat membru.

1. Cu privire la indemnizațiile de reședință

84. În situația în care Curtea nu ar fi de acord cu propunerea noastră, vom compara cu titlu subsidiar situația doamnei Schulz-Delzers cu cea a unui resortisant german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG.

86. Curtea ar trebui să examineze în special indemnizațiile de reședință ale doamnei Schulz-Delzers și ale resortisantului german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG. Astfel, numai dacă aceste indemnizații de reședință s-ar dovedi comparabile, discriminarea invocată de reclamantii din acțiunea principală ar putea fi constatată în mod concret.

87. În opinia reclamantilor, aceste indemnizații de reședință sunt comparabile. Instanța de trimitere împărtășește de asemenea în mod implicit aceeași poziție. În opinia Comisiei, astfel cum a reafirmat în cadrul ședinței, este vorba despre un aspect care trebuie examinat de instanța de trimitere.

88. Fără a detalia indemnizațiile de reședință acordate de fiecare dintre statele membre, este totuși necesar ca, pentru a afla dacă articolul 45 TFUE se opune articolului 3 punctul 64 din EStG, Curtea să se pronunțe asupra însuși principiului comparabilității indemnizațiilor al căror punct comun este acela de a fi acordate pentru o activitate desfășurată în afara statului membru care le atribuie, în statul membru în care beneficiarul acestora își are reședința.

89. Astfel, doamna Schulz-Delzers locuiește într-un stat membru, Republica Federală Germania, diferit de statul în care locuiește un resortisant german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG. Or, nu se poate face abstracție de acest element atunci când sunt examinate indemnizațiile de reședință.

90. Indemnizațiile de reședință ale doamnei Schulz-Delzers cuprind o indemnizație „ISVL”, legată de condițiile de viață la nivel local, și o indemnizație „Majorări familiale”, acordată pentru copiii aflați în întreținerea funcționarilor francezi. Asemenea indemnizații, conform afirmațiilor reclamantilor, reprezintă sume suplimentare destinate să compenseze pierderea puterii de cumpărare și cheltuielile suplimentare referitoare la copii în străinătate.

91. În Franța, cuantumul acestor indemnizații este stabilit periodic prin ordin comun al ministrului afacerilor externe și al ministrului însărcinat cu elaborarea bugetului *pentru*

*fiecare țară străină*³². Guvernul german arată în observațiile sale scrise că, pentru a stabili cuantumul unor asemenea indemnizații, ministerul german de finanțe publică în mod periodic, în cooperare cu ministerul afacerilor externe, liste de țări. Prin urmare, cuantumul unor asemenea indemnizații este stabilit în funcție de statul în care se află reședința beneficiarului acestor indemnizații.

92. În realitate, indemnizațiile de reședință, atât în Franța, cât și în Germania, vizează instituirea unui echilibru între două cerințe, și anume, pe de o parte, luarea în considerare a cheltuielilor suplimentare efectuate pentru desfășurarea unei activități în afara statului care plătește și impozitează veniturile legate de această activitate și, pe de altă parte, intenția de a plasa beneficiarul unor asemenea indemnizații în aceeași situație cu toți ceilalți rezidenți ai statului în care își desfășoară activitatea.

32 — Pentru anii 2005 și 2006, a se vedea Decretul nr. 2002-22 din 4 ianuarie 2002 referitor la situația administrativă și financiară a personalului din instituțiile de învățământ francez în străinătate (JORF din 6 ianuarie 2001, p. 387), astfel cum a fost modificat prin Decretul nr. 2003-481 din 3 iunie 2003 (JORF din 6 iunie 2003, p. 9636), al cărui articol 4 B litera (d) precizează că este plătită „[o] indemnizație specifică legată de condițiile de viață locală al cărui cuantum anual este stabilit pentru fiecare țară și pentru fiecare grup prin ordin comun al ministrului afacerilor externe și al ministrului însărcinat cu elaborarea bugetului [...]”; articolul 4 B litera (e) din decretul menționat face trimitere la dispozițiile referitoare la majorările familiale atribuite persoanelor expatriate, care prevăd în mod similar că, „[p]rintr-un ordin comun al ministrului afacerilor externe și al ministrului însărcinat cu elaborarea bugetului, se stabilește, pentru fiecare țară străină și ținând seama de diverse situații în care persoanele pot fi plasate în Franța sau în străinătate, coeficientul aplicabil pentru fiecare copil aflat în întreținere”.

93. Astfel, recunoașterea cheltuielilor suplimentare efectuate justifică posibilitatea acordării unor indemnizații de reședință, deși costul vieții în statul în care se desfășoară activitatea este inferior costului din statul care plătește veniturile. Cu toate acestea, variațiile acestor indemnizații de reședință în funcție de statul gazdă se pot explica numai printr-o anumită luare în considerare a costului vieții locale.

94. În raport cu prima indemnizație, legată în mod specific de condițiile de viață locală, articolul 4B litera (d) din decretul francez menționat prevede ajustarea anuală a cuantumului unei asemenea indemnizații „pentru a ține seama în special de variațiile de cheltuieli și de condițiile locale de existență”. În ceea ce îl privește, guvernul german precizează că, în cazul unor prestații în Franța din partea unui profesor german, compensarea pierderii puterii de cumpărare este evaluată în funcție de costul vieții mai ridicat în Franța în raport cu Germania. Acesta a adăugat în cadrul ședinței că un funcționar german detașat într-o țară în care nivelul de viață este mai puțin ridicat nu primește o asemenea indemnizație.

95. În ceea ce privește a doua indemnizație, legată de copiii aflați în întreținere, aceasta nu face abstracție de modalitățile și de cheltuielile de școlarizare a copiilor în statul de reședință. Reglementarea franceză în vigoare în 2005 și în 2006 prevede astfel calculul acestor „Majorări familiale” în funcție de

statul de reședință³³. Pe de altă parte, calculul acestei indemnizații a evoluat, iar reglementarea franceză actuală, prin ordinul din 31 ianuarie 2011³⁴, stabilește în prezent „avantajul familial [...] al personalului din instituțiile de învățământ francez în străinătate” în special în funcție de regiunea de reședință: „Germania (Berlin)”, „Germania (Bonn)”, „Germania (Düsseldorf)”, „Germania (Frankfurt)” etc.

96. Prin urmare, nu se poate afirma că valoarea indemnizațiilor de reședință este stabilită făcându-se abstracție de statul de reședință în care se desfășoară activitatea în cauză.

97. Cuantumul indemnizațiilor de reședință este stabilit pentru fiecare stat membru în exercitarea competenței sale fiscale. Asemenea indemnizații vin să completeze celelalte venituri plătite de statul de încadrare în muncă pentru activitatea desfășurată, care diferă în mod necesar în funcție de statele membre.

98. Este adevărat că costul vieții poate varia în cadrul aceluiași teritoriu național și că, în

33 — Ordinul din 4 ianuarie 2002 de stabilire pentru fiecare țară a coeficienților pentru calculul majorărilor familiale și al avantajului familial acordat în străinătate pentru copilul aflat în întreținerea personalului expatriat sau rezident din instituțiile de învățământ francez în străinătate (JORF din 6 ianuarie 2002, p. 402, textul nr. 13).

34 — Ordinul din 31 ianuarie 2011 de modificare a Ordinului din 5 februarie 2008 adoptat în conformitate cu Decretul nr. 2002-22 din 4 ianuarie 2002 referitor la situația administrativă și financiară a personalului din instituțiile de învățământ francez în străinătate (JORF din 15 februarie 2011, p. 2833, textul nr. 3).

spetă, costul vieții pentru doamna Schulz-Delzers s-a putut dovedi în cele din urmă mai ridicat la Stuttgart în Germania decât a fost în Beauvais în Franța. Cu toate acestea, nu revine Curții competența de a se pronunța cu privire la modalitățile de calcul al indemnizațiilor de reședință stabilite de legiuitorul național în exercitarea competenței sale fiscale.

99. Indemnizațiile de reședință urmăresc să stabilească o situație de egalitate de tratament între rezidenții unui anumit stat – statul în care angajatul își desfășoară activitatea – chiar dacă un rezident își obține veniturile dintr-un alt stat membru. Prin urmare, este conform chiar cu acest principiu ca acesta din urmă să fie supus aceluiași tratament fiscal ca toți rezidenții. Aceasta este situația doamnei Schulz-Delzers în acțiunea principală.

2. Cu privire la tratamentul fiscal al doamnei Schulz-Delzers în Germania

100. Doamna Schulz-Delzers beneficiază de același tratament fiscal ca și ceilalți rezidenți germani, ceea ce reclamantii nu contestă. În raport numai cu situația sa fiscală din Germania, doamna Schulz-Delzers se află chiar într-o situație mai favorabilă decât cea a unui funcționar german care lucrează în afara teritoriului german, dar supus la plata impozitului împreună cu soțul său în Germania, astfel cum a demonstrat guvernul german în cadrul

ședinței prin prezentarea unui exemplu de calcul³⁵.

101. Într-o cauză anterioară, Curtea a fost sesizată cu situația unei resortisante franco-germane, învățătoare într-o școală publică din Germania, care locuiește în Franța împreună cu soțul său³⁶. Prin aplicarea dispozițiilor acordului fiscal bilateral de această dată în Franța, rezidenta respectivă era supusă la plata unui impozit mai împovăraător decât pentru persoanele cu un venit identic, însă de origine exclusiv franceză, ceea ce contesta în fața instanței franceze. Curtea, sesizată cu o întrebare preliminară cu privire la acest subiect, a subliniat că obiectul acordului fiscal bilateral „este numai acela de a evita ca aceleași venituri să fie impozitate în fiecare dintre cele două state. Nu trebuie să se garanteze ca impozitarea la care este supus contribuabilul într-un stat să nu depășească impozitarea la care ar fi supus în celălalt stat”³⁷. Curtea a adăugat că veniturile salariale din Germania ale acestei rezidente franceze „[erau] înglobate în baza de calcul al

35 — Guvernul german a luat situația A a unui cuplu german cu soția care lucrează în străinătate: soțul dispune de un venit impozabil de 40 000 de euro, iar soția de un venit impozabil de 20 000 de euro și de 7 000 de euro de indemnizații de reședință scutite de la plata impozitului; totalul veniturilor impozabile este de 60 000 de euro cu aplicarea unei cote de 19,36%; impozitul datorat este de 11 614 euro. Situația B este cea a unui cuplu într-o situație similară celei a reclamantilor: soțul dispune de un venit impozabil de 40 000 de euro și soția de un venit impozabil de 27 000 de euro scutit de impozit, însă supus rezervei privind impozitarea progresivă; totalul veniturilor impozabile este de 40 000 de euro cu aplicarea unei cote de 20,75% (calculată pe baza unui venit de 67 000 de euro); impozitul datorat este de 8 300 de euro.

36 — Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793).

37 — *Ibidem* (punctul 46).

impozitului pe veniturile persoanelor fizice la locul domiciliului fiscal, în Franța, unde aceasta benefici[a], în consecință, de avantaje fiscale, de deduceri și de reduceri prevăzute de legislația franceză”³⁸.

— legislația fiscală a statului de reședință, care este și statul în care este încadrat în muncă resortisantul german și

102. Doamna Schulz-Delzers, în calitate de contribuabil al statului francez cu reședința în Germania, contestă luarea în considerare în acest din urmă stat membru a indemnizațiilor sale de reședință. Totuși, ea beneficiază și de avantaje fiscale, de deduceri și de reduceri prevăzute de legislația germană în cadrul impozitării în comun cu soțul său, ceea ce nu este cazul unui cuplu german care s-ar afla într-o situație similară celei a reclamanților într-un alt stat membru.

— legislația fiscală a statului de reședință a acestui resortisant german.

103. Numai luarea în considerare a impozitării la care este supusă în Franța ar permite să se aprecieze dacă doamna Schulz-Delzers se află efectiv într-o situație mai puțin favorabilă decât cea a resortisantului german cu care aceasta o compară. În acest caz, ar trebui să se ia în egală măsură în considerare tratamentul fiscal al aceluiași resortisant în statul în care își desfășoară activitatea. Astfel, ar trebui, în realitate, să se analizeze aplicarea următoarelor legislații:

104. În consecință, diferența de tratament la care este supusă doamna Schulz-Delzers în raport cu un resortisant german aflat într-o situație similară rezultă numai din aplicarea unor legislații fiscale diferite.

— legislația fiscală a statului în care este încadrată în muncă doamna Schulz-Delzers;

105. În ceea ce privește articolul 12 CE, Curtea a considerat că „rezultă dintr-o jurisprudență constantă că articolul 12 CE nu vizează eventualele diferențe de tratament care pot rezulta din divergențele legislative existente între diferitele state membre, în condițiile în care acestea afectează toate persoanele care fac obiectul aplicării acestora, potrivit unor criterii obiective și fără a lua în considerare cetățenia acestora”³⁹. O asemenea afirmație poate fi transpusă în această situație articolului 45 TFUE. Astfel, dacă indemnizațiile de reședință ale unui resortisant german nu sunt luate în considerare, acest lucru se datorează faptului că legislația statului său de reședință este diferită în această privință.

38 — *Ibidem* (punctul 50).

39 — Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp (C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 34).

106. Dacă Curtea ar trebui să compare situația unui resortisant francez cu reședința în Germania, stat în care își desfășoară activitatea, cu cea a unui resortisant german care are reședința și își desfășoară activitatea în Franța, aceasta ar constata că, în acțiunea principală, nu există niciun dezavantaj fiscal la care să fie supuși reclamanții.

3. Cu privire la situația unui resortisant german care beneficiază de articolul 3 punctul 64 din EStG în Franța

107. Astfel cum amintesc reclamanții, indemnizațiile de reședință ale doamnei Schulz-Delzers sunt scutite de la plata impozitului în Franța. Acestea sunt de asemenea scutite, în situația contrară, atunci când un funcționar este detașat în afara Republicii Federale Germania. O asemenea normă nu își află temeiul în acordul fiscal bilateral, ci se întemeiază pe o practică internațională, astfel cum au arătat reclamanții în observațiile lor și în cursul ședinței.

108. Reclamanții reproșează Republicii Federale Germania faptul că indemnizațiile de reședință primite de doamna Schulz-Delzers pentru activitatea desfășurată în Franța au fost supuse rezervei privind impozitarea progresivă, însă trebuie subliniat că resortisantul german care se află într-o situație similară în Franța este supus aceleiași constrângeri.

109. În realitate, chiar dacă, potrivit acordului fiscal bilateral, Republica Federală Germania are opțiunea de a ține seama, la momentul stabilirii cotei impozitelor sale, de veniturile excluse din baza de impozitare germană, nu există o asemenea opțiune în ceea ce privește resortisanții germani cu reședința în Franța.

110. Astfel, acordul fiscal bilateral are un conținut diferit în ceea ce privește tratamentul fiscal în Franța al veniturilor care provin din Republica Federală Germania. Mecanismul prevăzut la articolul 20 alineatul 2 litera a punctul cc) din acest acord constă în înglobarea veniturilor obținute în Germania în baza impozabilă calculată în conformitate cu legislația franceză și, ulterior, în acordarea unui credit fiscal, pentru impozitul plătit în Germania, egal, în special pentru veniturile prevăzute la articolul 14 din acordul menționat, cu cuantumul impozitului francez corespunzător acestor venituri⁴⁰.

111. În consecință, veniturile unui resortisant german aflat într-o situație similară celei a doamnei Schulz-Delzers în Franța fac parte din baza impozabilă, calculată în conformitate cu legislația franceză. Prin urmare, acestea sunt luate în considerare pentru stabilirea impozitului pe venit, chiar dacă beneficiarul are ulterior dreptul la un credit fiscal.

40 — Pentru o descriere mai detaliată, a se vedea Hotărârea Gilly, citată anterior (punctul 42).

112. Rezultă că reclamantii nu pot susține că au fost supuși unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel la care a fost supus resortisantul german care beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 3 punctul 64 din EStG, care își desfășoară activitatea în Franța.

contractant, primul stat acordă, cu privire la impozitul perceput pe veniturile acestui rezident, o deducere într-un cuantum egal cu impozitul plătit în acest alt stat. Această deducere nu poate totuși depăși fracțiunea impozitului, calculată înainte de deducere, corespunzătoare acestor elemente de venituri obținute din acest alt stat.

113. În plus, textul acordului fiscal bilateral este preluat dintr-o convenție model a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare economică (OCDE)⁴¹. Mai precis, articolul 23 A alineatele 1-3 are următorul cuprins:

3. Atunci când, în conformitate cu o anumită dispoziție a acordului, veniturile pe care un rezident al unui stat contractant le obține sau averea pe care o are sunt scutite de impozit în statul respectiv, acesta poate totuși, pentru a calcula cuantumul impozitului pe restul veniturilor sau al averii acestui rezident, să țină seama de veniturile sau de averea scutită.”

„1. Atunci când un rezident al unui stat contractant obține venituri sau dispune de un patrimoniu care, în conformitate cu dispozițiile prezentei convenții, sunt impozabile în celălalt stat contractant, primul stat scutește de impozit aceste venituri sau acest patrimoniu, sub rezerva dispozițiilor alineatelor 2 și 3.

114. Acordul fiscal bilateral, pe care Republica Federală Germania îl aplică strict prin luarea în considerare a tuturor veniturilor doamnei Schulz-Delzers, respectă, așadar, întocmai convenția model redactată de OCDE.

2. Atunci când un rezident al unui stat contractant obține elemente de venit care [...] sunt impozabile în celălalt stat

115. În consecință, situația doamnei Schulz-Delzers se poate regăsi în toate statele membre care au încheiat acorduri fiscale bilaterale, precum Republica Federală Germania și Republica Franceză, în baza aceluiași model.

116. Prin urmare, apreciem că legislația în cauză nu o plasează pe doamna Schulz-Delzers într-o situație mai puțin favorabilă decât pe un resortisant german care se află într-o situație similară.

41 — Model de convenție fiscală privind venitul și averea stabilit de OCDE, textul articolelor la 29 aprilie 2000.

VI — Concluzie

117. Având în vedere ansamblul acestor considerații, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Finanzgericht Baden-Württemberg după cum urmează:

„Articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru, precum articolul 3 punctul 64 din Legea federală germană privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), prin care sunt scutite de impozit anumite venituri suplimentare obținute de lucrători care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public națională, pentru o activitate desfășurată în afara teritoriului acestui stat membru, chiar dacă beneficiul unei asemenea dispoziții naționale nu se extinde la veniturile suplimentare obținute de lucrătorii care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public dintr-un alt stat membru, pentru o activitate desfășurată pe teritoriul primului stat membru.”