



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

7 septembrie 2023 *

„Trimitere preliminară – Cooperare pentru dezvoltare – Fiscalitate directă – Impozit pe venit – Scutire acordată salariaților repartizați unor proiecte de ajutor pentru dezvoltare finanțate din resurse bugetare naționale – Diferență de tratament a salariaților repartizați unui proiect finanțat de Fondul european de dezvoltare – Articolul 63 alineatul (1) TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 4 alineatul (3) TUE – Obligația de cooperare loială – Facilitarea misiunii Uniunii Europene – Articolele 208 și 210 TFUE – Cooperarea pentru dezvoltare – Obligația de promovare a politicilor în domeniul cooperării pentru dezvoltare – Invocabilitate”

În cauza C-15/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 13 iulie 2021, primită de Curte la 6 ianuarie 2022, în procedura

RF

împotriva

Finanzamt G,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, și domnii D. Gratsias, M. Ileșič, I. Jarukaitis și Z. Csehi, judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: doamna S. Beer, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 noiembrie 2022,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru RF, de B. Ellenrieder, J. Schönfeld și C. Süß, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul german, de J. Möller, R. Kanitz și N. Scheffel, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

– pentru Comisia Europeană, de C. Giolito, M. Kellerbauer, W. Roels, D. Schaffrin și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 9 februarie 2023,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 45, 56 și 63 TFUE, precum și a articolului 4 alineatul (3) TUE și a dispozițiilor coroborate ale articolelor 208 și 210 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între o persoană fizică, pe de o parte, și Finanzamt G (Biroul Fiscal G, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a scuti de impozitul pe venit salariile pe care respectiva persoană, supusă în mod nelimitat la plata acestui impozit în Germania, le-a încasat pentru o activitate desfășurată în străinătate finanțată din al șaptelea și al nouălea Fond european de dezvoltare (FED), deși reglementarea fiscală națională prevede că un astfel de venit este scutit atunci când, în esență, activitatea este finanțată din resurse bugetare naționale.

Cadrul juridic

Reglementarea aplicabilă celui de al șaptelea și celui de al nouălea FED

A patra convenție ACP-CEE

- 3 A patra convenție ACP-CEE, semnată la Lomé la 15 decembrie 1989 (JO 1991, L 229, p. 3) cuprinde o a treia parte, intitulată „Instrumentele cooperării ACP-CEE”, care conține titlul III, intitulat „Cooperarea pentru finanțarea dezvoltării”. Printre dispozițiile acestui titlu figurează articolul 231 din convenția menționată, care prevede:

„În scopurile definite în prezentul titlu, valoarea totală a asistenței financiare comunitare este indicată în protocolul financiar anexat la prezenta convenție.” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 233 alineatul (1) din această convenție are următorul cuprins:

„Proiectele sau programele pot fi finanțate fie prin subvenții, fie prin capitaluri de risc în cadrul fondului, fie prin împrumuturi din resurse proprii de la Banca [Europeană de Investiții (BEI)], din resursele proprii ale acesteia, fie utilizând două sau mai multe dintre aceste modalități de finanțare.” [traducere neoficială]

- 5 Protocolul financiar anexat la A patra convenție ACP-CEE cuprinde articolul 1, al cărui alineat (1) prevede că, în scopurile prezentate în titlul III din a treia parte a acestei convenții, referitor la cooperarea pentru finanțarea dezvoltării, și pentru o perioadă de cinci ani începând cu 1 martie 1990, valoarea globală a asistenței financiare a Comunității Europene este de 12 000 de milioane ECU.

Acordul intern privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul celei de A patra convenții ACP-CEE

- 6 Primul considerent al Acordului intern privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul celei de A patra convenții ACP-CEE (JO 1991, L 229, p. 288) prevede:

„Întrucât A patra convenție ACP-CEE, semnată la Lomé la 15 decembrie 1989, denumită în continuare «convenția», a stabilit la 12 000 de milioane ECU valoarea globală a ajutoarelor comunitare acordate statelor ACP pentru perioada 1990/1995”. [traducere neoficială]

- 7 Articolul 1 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din acest acord prevede:

„(1) Statele membre instituie un al șaptelea Fond european de dezvoltare (1990), denumit în continuare «fondul».

(2) (a) Fondul este dotat cu suma de 10 940 de milioane ECU, finanțate de statele membre conform [unei chei de repartizare].

[...] [traducere neoficială]

- 8 Articolul 3 primul paragraf din acordul menționat are următorul cuprins:

„La suma stabilită la articolul 1 se adaugă, până la concurența sumei de 1 225 de milioane ECU, împrumuturi acordate de [BEI] din resursele proprii, în condițiile stabilite de aceasta în conformitate cu statutul său.” [traducere neoficială]

- 9 Potrivit articolului 5 din același acord:

„Toate operațiunile financiare în beneficiul statelor ACP și al țărilor și teritoriilor care sunt în conformitate cu convenția și cu decizia [privind țările și teritoriile] se efectuează în condițiile prevăzute de prezentul acord și sunt finanțate din fond, cu excepția împrumuturilor acordate de [BEI] din resurse proprii.” [traducere neoficială]

- 10 Articolul 13 alineatul (1) din Acordul intern privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul celei de A patra convenții ACP-CEE prevede:

„Comisia [Europeană] examinează proiectele și programele care, în temeiul articolului 233 din convenție și al dispozițiilor corespunzătoare din decizie, pot fi finanțate prin subvenții din resursele fondului.” [traducere neoficială]

- 11 Potrivit articolului 15 din acest acord:

„(1) [BEI] asigură, în numele Comunității, execuția financiară a operațiunilor efectuate din resursele fondului sub formă de capitaluri de risc. În acest cadru, [BEI] acționează în numele și pe riscul Comunității. Aceasta este titulara tuturor drepturilor care decurg de aici, în special în calitate de creditor sau proprietar.

(2) [BEI] asigură execuția financiară a operațiunilor efectuate cu împrumuturi din resurse proprii, însoțite de subvenții la dobândă din resursele fondului.” [traducere neoficială]

Regulamentul financiar 91/491/CEE

- 12 Articolul 33 alineatul (1) din Regulamentul financiar 91/491/CEE al Consiliului din 29 iulie 1991 aplicabil cooperării pentru finanțarea dezvoltării în temeiul celei de A patra convenții ACP-CEE (JO 1991, L 266, p. 1) prevede:

„Plățile se efectuează în principiu prin intermediul unor instituții financiare recunoscute. [...]”
[traducere neoficială]

Acordul de la Cotonou

- 13 Articolul 62 alineatul (1) din Acordul de parteneriat între membrii grupului statelor din Africa, Caraibe și Pacific, pe de o parte, și Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de altă parte, semnat la Cotonou la 23 iunie 2000 (JO 2000, L 317, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 23, p. 3) și aprobat în numele Comunității prin Decizia 2003/159/CE a Consiliului din 19 decembrie 2002 (JO 2003, L 65, p. 27, Ediție specială, 11/vol. 31, p. 93), astfel cum a fost modificat prin acordul aprobat prin Decizia 2005/599/CE a Consiliului din 21 iunie 2005 (JO 2005, L 209, p. 26, Ediție specială, 11/vol. 42, p. 52) și prin acordul aprobat prin Decizia 2010/648/UE a Consiliului din 14 mai 2010 (JO 2010, L 287, p. 1) (denumit în continuare „Acordul de la Cotonou”), prevede:

„În scopurile prevăzute de prezentul acord, suma globală a asistenței financiare a Comunității și modalitățile și condițiile de finanțare detaliate sunt prevăzute în anexele la prezentul acord.”

- 14 Anexa I la acest acord, intitulată „Protocolul financiar”, are următorul cuprins:

„1. În sensul prevăzut de prezentul acord și pe o perioadă de cinci ani cu începere de la 1 martie 2000, suma totală a asistenței financiare a Comunității pentru țările ACP este de 15 200 de milioane EUR.

2. Asistența financiară a Comunității cuprinde o sumă de până la 13 500 de milioane EUR de la cel de-al nouălea Fond european de dezvoltare (FED).

3. Cel de al nouălea FED se alocă între instrumentele de cooperare după cum urmează:

(a) 10 000 de milioane EUR, sub formă de subvenții, se rezervă pentru un pachet de sprijinire a dezvoltării pe termen lung. [...]

[...]

4. Se asigură o sumă de până la 1 700 de milioane EUR de la [BEI] sub formă de împrumuturi din resurse proprii. [...]

[...]

6. [BEI] administrează împrumuturile acordate din resursele proprii, precum și operațiunile finanțate din Facilitatea pentru investiții. [...]

[...]”

- 15 Articolul 1 alineatul (1) din anexa II la acordul menționat, intitulată „Modalități și condiții de finanțare”, prevede:

„Modalitățile și condițiile de finanțare privind capitalurile de risc și împrumuturile finanțate de Facilitatea pentru investiții și de [BEI] [din resurse proprii] și operațiunile speciale sunt prevăzute de prezentul capitol. [...]”

- 16 Articolul 37 alineatul (1) din anexa IV la același acord, intitulat „Plăți”, prevede:

„În vederea efectuării plăților în moneda națională a statelor ACP, se deschid conturi în moneda națională a statelor membre sau în euro în fiecare stat ACP de către și în numele Comisiei, într-o instituție financiară națională publică sau semipublică desemnată de comun acord de statul ACP și de Comisie. Instituția exercită funcțiile de agent plătitor național.”

Acordul intern privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul Acordului de la Cotonou

- 17 Articolul 1 alineatele (1) și (2) din Acordul intern între reprezentatii guvernelor statelor membre reuniți în cadrul Consiliului privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul Protocolului financiar la Acordul de parteneriat între statele din Africa, zona Caraibelor și Pacific și Comunitatea Europeană și statele sale membre, semnat la Cotonou (Benin) la 23 iunie 2000, și privind alocarea de asistență financiară pentru țările și teritoriile de peste mări cărora li se aplică partea a patra din Tratatul CE (JO 2000, L 317, p. 355, Ediție specială, 11/vol. 22, p. 50, denumit în continuare „Acordul intern privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul Acordului de la Cotonou”) prevede:

„(1) Statele membre instituie al nouălea Fond european de dezvoltare (2000), denumit în continuare «al nouălea FED».

(2) Al nouălea FED este compus din:

(a) o sumă de până la 13 800 de milioane EUR din contribuțiile statelor membre, după [o cheie de repartizare]

[...]”

- 18 Articolul 5 alineatul (1) din acest acord prevede:

„La suma stabilită la articolul 1 alineatul (2) se adaugă o sumă de până la 1 720 de milioane EUR sub forma unor împrumuturi acordate de [BEI] din propriile sale resurse. [...]”

Regulamentul financiar din 27 martie 2003 aplicabil celui de-al nouălea Fond european de dezvoltare

- 19 Articolul 28 din Regulamentul financiar din 27 martie 2003 aplicabil celui de-al nouălea Fond european de dezvoltare (JO 2003, L 83, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 31, p. 98) prevede:

„Pentru efectuarea plăților prevăzute la articolul 37 alineatele (1) și (4) din anexa IV la acordul ACP-CE sau în măsurile de punere în aplicare a deciziei de asociere peste mări, contabilul deschide conturi la instituțiile financiare din țările ACP și ale țărilor și teritoriilor de peste mări (denumite în continuare

«TTPM»), pentru plăți în monedele naționale ale țărilor ACP sau în monedele locale ale TTPM, și la instituțiile financiare din statele membre, pentru plăți în euro și alte monede. În conformitate cu articolul 37 alineatul (2) din anexa IV la acordul ACP-CE, depozitele din conturi deschise la instituțiile financiare din țările ACP și TTPM nu poartă dobândă și serviciile acestora din urmă nu sunt remunerate. În conformitate cu articolul 1 alineatul (3) din [A]cordul intern [privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul Acordului de la Cotonou], depozitele în conturile deschise la instituțiile financiare din statele membre poartă dobândă și această dobândă este creditată într-unul din conturile prevăzute la articolul menționat.”

Directiva 88/361/CEE

- 20 Partea introductivă la anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului [63] din tratat (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10) prevede:

„Mișcările de capital sunt clasificate în prezentul nomenclator în funcție de natura economică a activelor și pasivelor la care se referă, exprimate fie în monedă națională, fie în valută.

Mișcările de capital enumerate în nomenclator acoperă:

- toate operațiunile necesare realizării mișcărilor de capital: încheierea și executarea tranzacțiilor și transferurilor aferente. Tranzacția se realizează, în general, între rezidenții diferitelor state membre, chiar dacă unele mișcări de capital sunt efectuate de către o singură persoană, în nume propriu (de exemplu, transferuri de active aparținând emigranților);

[...]”

- 21 Printre mișcările de capital enumerate în această anexă I figurează, la punctul VIII, „împrumuturi[le] și credite[le] financiare (neincluse la punctele I, VII și XI)”, iar la punctul XI din anexa respectivă, „circulația capitalurilor cu caracter personal”, printre care „cadouri și donații”.

Dreptul german

EStG

- 22 Potrivit articolului 1 alineatul (1) prima teză din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumită în continuare „EStG”), persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul german sunt supuse în acest stat unei obligații fiscale integrale.
- 23 În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din EStG, veniturile dintr-o activitate salariată pe care persoana impozabilă le primește în timp ce este supusă integral la plata impozitului sunt supuse impozitului pe venit.
- 24 Articolul 34c alineatul (5) din EStG prevede:

„Autoritățile fiscale centrale ale landurilor sau autoritățile fiscale desemnate de acestea pot, cu aprobarea Ministerului Federal al Finanțelor, să acorde o scutire, parțială sau totală, de impozitul pe venit pentru veniturile din străinătate sau să stabilească o sumă forfetară, în cazul în care este

oportun pentru motive economice sau în cazul în care aplicarea alineatului (1) al prezentului articol se dovedește deosebit de dificilă.”

ATE

- 25 La 31 octombrie 1983, ministrul german al finanțelor a publicat, în temeiul articolului 34c alineatul (5) din EStG și de comun acord cu autoritățile fiscale superioare ale landurilor, Auslandstätigkeitserlass (Instrucțiune privind tratamentul fiscal al veniturilor angajaților din activități în străinătate) (BStBl. 1983 I, p. 470, denumită în continuare „ATE”), care conține următoarele pasaje:

„Venitul din muncă pe care salariații unui angajator stabilit pe teritoriul național [...] îl primesc pentru o activitate care beneficiază de regimul efectuat în temeiul unui contract de muncă în curs în alt stat este scutit de impozitul pe venit.

I. Activitate care beneficiază de regim

Activitatea care beneficiază de regim este cea desfășurată în străinătate în numele unui furnizor, al unui producător, al unui contractant sau al unui deținător de drepturi de prospectare și de extracție de minereu, stabilite pe teritoriul național, în raport cu:

1. planificarea, construcția, instalarea, punerea în funcțiune, extinderea, repararea, modernizarea, supravegherea sau întreținerea instalațiilor, clădirilor, mașinilor de mari dimensiuni fixate la sol sau a instalațiilor comparabile, precum și montarea, instalarea sau repararea altor echipamente; în plus, exploatarea instalației până la predarea către client beneficiază de un avantaj fiscal;
2. prospectarea și exploatarea mineralelor;
3. consilierea clienților sau a organizațiilor străine, în ceea ce privește operațiunile menționate la punctele 1 și 2 sau
4. ajutorul public german pentru dezvoltare în cadrul cooperării tehnice sau financiare.

[...]

II. Durata activității care beneficiază de regim

Activitatea în străinătate trebuie desfășurată pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin trei luni în state cu care nu a fost încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, care privește de asemenea veniturile obținute dintr-o activitate salariată.

[...]

V. Neaplicare

Prezentul regim nu se aplică în cazul în care:

1. salariul este plătit de casele publice naționale, inclusiv de casele Deutsche Bundesbahn [Căile Ferate Federale Germane] sau ale Deutsche Bundesbank [Banca Federală a Germaniei];

2. activitatea în străinătate se desfășoară într-un stat cu care a fost semnată o convenție pentru evitarea dublei impuneri, aplicabilă veniturilor provenite din activitatea salariată; în cazul în care o convenție este aplicabilă la o dată anterioară intrării sale în vigoare, normele anterioare rămân aplicabile până la această intrare în vigoare în măsura în care sunt mai favorabile salariatului [...]"

Practica fiscală

- 26 Potrivit informațiilor furnizate de guvernul german, noțiunea de „ajutor public german pentru dezvoltare în cadrul cooperării tehnice sau financiare” utilizată la titlul I punctul 4 din ATE este interpretată, la rândul său, de administrația fiscală în sensul că implică faptul că măsura de ajutor pentru dezvoltare trebuie să fie finanțată în proporție de cel puțin 75 % de ministerul federal responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de ajutor pentru dezvoltare care aparține statului.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 27 Între 12 aprilie 2009 și 31 octombrie 2012, reclamanta din litigiul principal a fost angajată ca șefă de proiect salariată de o societate de ajutor pentru dezvoltare cu sediul în Germania. Ea lucra în cadrul unui contract de muncă a cărui durată era egală cu cea a unui proiect de cooperare pentru dezvoltare care se desfășura în Africa, la care a fost repartizată. Proiectul menționat a fost finanțat prin intermediul celui de al șaptelea și al celui de al nouălea FED. În această perioadă, ea și-a menținut totuși reședința și centrul intereselor sale în Germania, unde era, în consecință, supusă integral la plata impozitului pe venit.
- 28 Finanzamt Z (Biroul Fiscal Z, Germania) a admis o cerere a angajatorului reclamantei din litigiul principal având ca obiect scutirea salariului acesteia din urmă, în temeiul ATE, și a emis, în consecință, un certificat de scutire. Prin urmare, angajatorul menționat nu a reținut la sursă și nu a plătit administrației fiscale impozitul pe salarii. Salariile reclamantei nu au fost impozitate nici într-o țară terță.
- 29 În urma unui control fiscal al societății în care era angajată reclamanta din litigiul principal, serviciul fiscal competent a constatat că proiectul de cooperare pentru dezvoltare în cauză nu fusese finanțat nici de guvernul federal, nici de Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (Agenția Germană pentru Cooperare Internațională), ci prin al șaptelea și prin al nouălea FED. În consecință, s-a solicitat Biroului Fiscal G să supună salariile acestei reclamante impozitului pe venit.
- 30 Prin decizia din 13 februarie 2014, Biroul Fiscal G a stabilit cuantumul impozitului datorat de reclamanta din litigiul principal pentru exercițiile financiare 2011 și 2012.
- 31 După respingerea unei contestații împotriva acestei decizii, reclamanta a formulat o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), pe care acesta din urmă a respins-o ca nefondată printr-o hotărâre din 22 martie 2018. Reclamanta menționată a formulat ulterior recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, și anume Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

- 32 În această privință, instanța de trimitere consideră că, în temeiul dreptului național, recursul este neîntemeiat. În schimb, ATE și practica fiscală aferentă ar putea fi contrare principiului cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE, precum și obligației statelor membre de a-și coordona politicile de dezvoltare în temeiul articolului 208 coroborat cu articolul 210 TFUE.
- 33 În acest context, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (3) [TUE] coroborat cu articolele 208 și 210 [TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici administrative naționale potrivit căreia nu se renunță la impozitare în cazurile în care un proiect de cooperare pentru dezvoltare este finanțat din [două FED-uri], în timp ce, în anumite condiții, se renunță la impozitarea salariului pe care un lucrător îl obține pe baza unui contract de muncă pentru o activitate în legătură cu ajutorul public pentru dezvoltare furnizat de Germania în cadrul cooperării tehnice sau financiare, finanțată în proporție de cel puțin 75 % de un minister federal responsabil de cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de ajutor pentru dezvoltare care aparține statului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

- 34 În observațiile sale scrise, guvernul german a exprimat îndoieli cu privire la admisibilitatea prezentei cereri de decizie preliminară, pentru motivul că prezentarea care ar fi fost făcută de instanța de trimitere cu privire la contextul juridic al acesteia ar fi înșelătoare, întrucât ar trece sub tăcere faptul că scutirea prevăzută la articolul 34c alineatul (5) din EStG nu ar fi proporțională cu partea din proiectul finanțat de Ministerul Federal pentru Cooperare pentru Dezvoltare sau de o societate privată de ajutor pentru dezvoltare aparținând statului, ci, dimpotrivă, cu partea care nu este finanțată astfel. Reclamanta din litigiul principal a contestat în ședință această regulă de calcul al scutirii pentru motivul că regula menționată nu era aplicabilă decât începând cu anul 2014, și anume ulterior datei faptelor în litigiu.
- 35 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Respingerea de către Curte a unei cereri adresate de o instanță națională este posibilă numai când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 21 decembrie 2021, Euro Box Promotion și alții, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 și C-840/19, EU:C:2021:1034, punctul 139).
- 36 Or, în speță, din cererea formulată de această instanță reiese că îndoielile care au justificat întrebarea pe care aceasta din urmă a adresat-o nu privesc scutirea care poate fi acordată unui salariat după cum activitatea la care este repartizat este finanțată din resurse publice naționale sau din FED, ci posibilitatea unei reglementări naționale de a trata în mod diferit un salariat pentru acest motiv. Prin urmare, nu este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată de instanța de trimitere nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal.

- 37 În consecință, chiar dacă se consideră că guvernul german a intenționat să ridice o excepție de inadmisibilitate întemeiată pe imprecizii ale dosarului în ceea ce privește contextul juridic aplicabil, aceasta trebuie să fie respinsă.

Cu privire la fond

- 38 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile articolului 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale articolelor 208 și 210 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici fiscale naționale care refuză scutirea de impozitul pe venit a salariului unui lucrător repartizat într-o activitate legată de ajutorul public pentru dezvoltare atunci când această activitate este finanțată de un FED, în condițiile în care scutirea menționată este acordată atunci când o astfel de activitate este finanțată cel puțin în proporție de 75 % de un minister responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de ajutor pentru dezvoltare aparținând statului membru în cauză.
- 39 În aceste condiții, trebuie arătat, cu titlu introductiv, că, deși în enunțul întrebării sale instanța de trimitere menționează numai dispozițiile articolului 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale articolelor 208 și 210 TFUE, este necesar să se arate că, în cererea sa de decizie preliminară, această instanță evocă și libertățile de circulație. Or, întrebate cu privire la acest aspect în ședință, reclamanta din litigiul principal și Comisia au arătat că o practică fiscală precum cea în discuție în litigiul principal intră printre altele în domeniul de aplicare al libertății de circulație a capitalurilor, prevăzută la articolul 63 alineatul (1) TFUE, în timp ce guvernul german a susținut că aceste libertăți nu se aplică într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.
- 40 În aceste condiții, trebuie analizat mai întâi dacă articolul 63 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici fiscale precum cea în discuție în litigiul principal.
- 41 În această privință, din nomenclatorul mișcărilor de capital care figurează în anexa I la Directiva 88/361, care și-a păstrat aceeași valoare indicativă pentru a defini noțiunea de mișcări de capital (Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctul 31), reiese că această libertate are ca domeniu de aplicare material operațiunile referitoare la active sau pasive exprimate în monedă națională sau în valută, printre care cele de împrumut și de donații de sume de bani.
- 42 Dat fiind că printre ajutoarele care pot fi acordate prin al șaptelea sau prin al nouălea FED figurează printre altele atât ajutoare nerambursabile, cât și împrumuturi, trebuie să se constate că o practică fiscală precum cea în discuție în litigiul principal este în principiu susceptibilă să afecteze libertatea de circulație a capitalurilor.
- 43 În aceste condiții, din modul de redactare a articolului 63 alineatul (1) TFUE reiese că, pentru a se aplica, libertatea de circulație a capitalurilor necesită o circulație între statele membre sau între un stat membru și o țară terță.
- 44 În această privință, trebuie amintit că Curtea a statuat, desigur, la punctul 38 din Hotărârea din 2 martie 1994, Parlamentul/Consiliul (C-316/91, EU:C:1994:76), că cheltuielile necesare asistenței financiare prevăzute la articolul 231 din A patra convenție ACP-CEE și la articolul 1 din protocolul financiar anexat la această convenție sunt acoperite direct de state.

- 45 Cu toate acestea, la același punct, Curtea a stabilit o distincție între acoperirea acestor cheltuieli de către statele membre și distribuirea contribuțiilor pe care o asemenea acoperire urmărește să o permită, întrucât a subliniat că această din urmă operațiune nu era efectuată de statele menționate, ci prin al șaptelea FED. În plus, Curtea a arătat, la punctul 29 din această hotărâre, că, din moment ce A patra convenție ACP-CEE fusese încheiată atât de Comunitatea Economică Europeană, cât și de statele membre, acestea erau, cu excepția derogărilor prevăzute în mod expres, răspunzătoare în solidar față de statele ACP de executarea oricărei obligații care rezultă din angajamentele asumate, inclusiv din cele referitoare la contribuțiile financiare. Prin urmare, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 30-32 din hotărârea menționată, deși A patra convenție ACP-CEE utilizează expresia „contribuția financiară a Comunității”, aceasta trebuie înțeleasă, în contextul convenției menționate, în sensul că se referă la Comunitatea Economică Europeană și la statele sale membre, considerate împreună.
- 46 În consecință, Curtea a dedus de aici, la punctele 33-37 din aceeași hotărâre, că contribuțiile distribuite prin al șaptelea FED erau distribuite în scopul îndeplinirii obligației de asistență financiară, menționată la articolul 231 din A patra convenție ACP-CEE, care revenea Comunității, precum și statelor membre, considerate împreună, dar cu privire la care acestea din urmă au ales în mod voluntar să își asume singure sarcina, motiv pentru care au instituit al șaptelea FED.
- 47 Având în vedere aceste elemente, este necesar, așadar, să se considere că, deși cheltuielile necesare asistenței financiare și, în general, alocările de capital pentru al șaptelea FED sunt direct asumate de statele membre, distribuirea acestor contribuții de către fondul menționat trebuie considerată, în ceea ce o privește, ca fiind efectuată nu de aceste state membre, ci de o entitate care a fost instituită prin intermediul unui acord interguvernamental și în scopul de a-și asuma, în locul Uniunii și al statelor membre, obligații la care acestea au subscris în mod colectiv cu ocazia ratificării unui acord internațional mixt.
- 48 Prin urmare, trebuie să se constate că circulația capitalurilor pe care o implică distribuirea de asistență financiară, prin intermediul celui de al șaptelea FED, constituie o circulație a capitalurilor care nu intervine între state membre sau între un stat membru și o țară terță, ci între această entitate și în principiu o țară terță și că nu poate intra, așadar, sub incidența liberei circulații a capitalurilor.
- 49 Situația este aceeași în ceea ce privește distribuirea de asistență financiară prin intermediul celui de al nouălea FED, întrucât dispozițiile Acordului de la Cotonou, precum și ale Acordului intern privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor Comunității în cadrul Acordului de la Cotonou sunt, cu privire la acest aspect, similare dispozițiilor citate anterior.
- 50 De altfel, chiar dacă practica fiscală în cauză ar intra în domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, atunci când efectele restrictive pe care le-ar putea produce o măsură națională sunt prea aleatorii și prea indirecte, asemenea efecte nu pot fi privite ca fiind de natură să împiedice una dintre libertățile de circulație (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 octombrie 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C-411/21, EU:C:2022:836, punctul 29). Or, o practică fiscală precum cea în discuție în litigiul principal nu poate afecta în mod cert și direct finanțările acordate prin al șaptelea sau prin al nouălea FED.

- 51 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se constate că o practică fiscală precum cea în discuție în litigiul principal nu intră sub incidența libertății de circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 alineatul (1) TFUE.
- 52 În ceea ce privește, în continuare, articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE, se poate observa că, astfel cum s-a constatat în esență la punctul 46 din prezenta hotărâre, al șaptelea și al nouălea FED nu sunt organisme ale Uniunii. Or, deși articolul 4 alineatul (3) TUE consacră un principiu al cooperării loiale, nu este mai puțin adevărat că acesta din urmă, chiar coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE, are un domeniu de aplicare limitat la îndeplinirea de către Uniune și de către statele membre a misiunilor care decurg din tratate.
- 53 Cu toate acestea, trebuie amintit că al șaptelea și al nouălea FED au fost instituite de statele membre pentru a îndeplini obligațiile de asistență financiară pe care și le-au asumat în mod colectiv împreună cu Uniunea în temeiul celei de A patra Convenții ACP-CEE și al Acordului de la Cotonou.
- 54 Dat fiind că dispozițiile tratatelor se impun statelor membre, acestea din urmă nu se pot exonera de datoria de a-și respecta obligația de cooperare loială în special în scopul îndeplinirii de către Uniune a misiunilor sale, printre care figurează, în temeiul articolului 3 TUE, respectarea strictă a dreptului internațional și, prin urmare, a angajamentelor pe care aceasta și le-a asumat în mod colectiv împreună cu statele membre cu ocazia ratificării acordurilor internaționale mixte, precum și, în conformitate cu articolul 21 TUE, dezvoltarea durabilă pe plan economic, social și de mediu a țărilor în curs de dezvoltare. Prin urmare, relațiile dintre, pe de o parte, statele membre și, pe de altă parte, al șaptelea și al nouălea FED trebuie considerate ca fiind guvernate de aceleași principii precum cele care ar fi prevalat dacă statele membre nu ar fi ales să instituie aceste FED-uri în scopul executării obligațiilor financiare pe care și le-au asumat în mod colectiv împreună cu Uniunea, cu ocazia ratificării celei de A patra convenții ACP-CEE și a Acordului de la Cotonou, printre care principiul cooperării loiale, prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat eventual cu articolele 208 și 210 TFUE.
- 55 În plus, această obligație de cooperare loială este de aplicabilitate generală și nu depinde de caracterul exclusiv sau neexclusiv al competenței în cauză a Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 aprilie 2010, Comisia/Suedia, C-246/07, EU:C:2010:203, punctul 71), nici, așadar, *a fortiori*, de împrejurarea că această competență ține de un domeniu de competențe paralele, cum este cazul, conform articolului 4 alineatul (4) TFUE, al cooperării pentru dezvoltare, pentru care exercitarea de către Uniune a competenței sale nu împiedică statele membre să își exercite competența lor.
- 56 În schimb, trebuie amintit că numai dispozițiile, inclusiv cele prevăzute în tratate, care impun obligații precise și necondiționate, ce nu necesită, pentru punerea lor în aplicare, nicio intervenție ulterioară a autorităților Uniunii sau a autorităților naționale, pot fi invocate de particulari (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 1992, Hansa Fleisch Ernst Mundt, C-156/91, EU:C:1992:423, punctul 13, precum și Hotărârea din 20 martie 2018, Garlsson Real Estate și alții, C-537/16, EU:C:2018:193, punctul 65).
- 57 Or, în ceea ce privește principiul cooperării loiale, enunțat la articolul 4 alineatul (3) TUE, el determină, după cum reiese din modul de redactare a acestei dispoziții, două obligații pozitive în sarcina statelor membre, care constau, pe de o parte, în respectarea, facilitarea și asistarea Uniunii în îndeplinirea misiunilor care decurg din tratate, deja amintită la punctul 54 din prezenta hotărâre, și, pe de altă parte, în adoptarea tuturor măsurilor necesare pentru îndeplinirea

obligățiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor, precum și o obligație negativă, și anume abținerea de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.

- 58 În ceea ce privește prima dintre aceste obligații pozitive, deși aceasta obligă statele membre să respecte strategiile și acțiunile adoptate de Uniune (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 aprilie 2010, Comisia/Suedia, C-246/07, EU:C:2010:203, punctele 75 și 76) și, în acest temei, poate impune, atunci când o reglementare națională supune aplicarea unui avantaj juridic sau fiscal condiției ca acordarea acestuia să fie oportună din motive economice, ca statul membru în cauză să considere că o asemenea condiție este îndeplinită atunci când aplicarea unui astfel de avantaj este în sensul intereselor economice ale Uniunii pe care strategiile și acțiunile menționate urmăresc să le promoveze sau să le apere, nu este mai puțin adevărat că o asemenea obligație este prea imprecisă pentru a putea da naștere unor drepturi în favoarea particularilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 ianuarie 1986, Hurd, 44/84, EU:C:1986:2, punctele 47-49).
- 59 În ceea ce privește cea de a doua dintre obligațiile pozitive menționate și potrivit căreia statele membre trebuie să ia toate măsurile necesare pentru îndeplinirea obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor, rezultă din însuși modul de redactare a articolului 4 alineatul (3) al doilea paragraf TUE că această obligație nu conferă, în sine, drepturi subiective, ci există numai în coroborare cu o obligație specială care revine statelor membre în temeiul tratatelor sau al unui act al instituțiilor Uniunii, precum cea referitoare la normele de competență.
- 60 Or, contrar situației existente în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 16 decembrie 2004, My (C-293/03, EU:C:2004:821, punctele 35, 41, 42, 45 și 47), din dosarul de care dispune Curtea nu reiese că, în prezenta cauză, ar exista în sarcina statului membru în cauză o obligație susceptibilă de a fi coroborată cu principiul cooperării loiale care ar avea ca efect crearea unor drepturi subiective în favoarea particularilor. Astfel, obligațiile prevăzute la articolul 208 alineatul (1) și la articolul 210 alineatul (1) TFUE sunt ele însele prea generale pentru a putea crea astfel de drepturi.
- 61 Desigur, aceste dispoziții, care urmăresc obiectivele generale ale acțiunii externe a Uniunii prevăzute la articolul 21 TUE, precum promovarea dezvoltării durabile pe plan economic, social și de mediu a țărilor în curs de dezvoltare [a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 septembrie 2021, Comisia/Consiliul (Acord cu Armenia), C-180/20, EU:C:2021:658, punctul 49], prevăd că statele membre și Uniunea trebuie să coopereze și să se concerteze pentru ca politicile lor de ajutor pentru dezvoltare să se completeze și să se consolideze reciproc. Cu toate acestea, modalitățile precise ale unei astfel de cooperări depind de un ansamblu de parametri care trebuie prevăzuți exclusiv de statele membre și de Uniune. În consecință, deși statele membre sau Uniunea se pot prevala de obligațiile menționate, în schimb, în lipsa unei concretizări mai precise a obligațiilor pe care le prevăd, aceste dispoziții nu pot fi invocate de particulari împotriva unui stat membru sau a Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 decembrie 2011, Air Transport Association of America și alții, C-366/10, EU:C:2011:864, punctele 75-78).
- 62 În speță, decizia prin care Comisia, acționând în numele FED, acordă o contribuție financiară nu poate constitui o concretizare a dispozițiilor menționate care să fie de natură să permită particularilor să se opună practicii fiscale în discuție în litigiul principal, în măsura în care, pe de o parte, destinatarul acestui tip de decizie este organismul de ajutor pentru dezvoltare, iar nu angajații săi, și, pe de altă parte, această decizie nu enunță o obligație care revine statului membru în cauză de a nu impozita veniturile salariaților repartizați în proiectul de ajutor pentru dezvoltare astfel subvenționat.

- 63 În sfârșit, în ceea ce privește obligația negativă prevăzută la articolul 4 alineatul (3) TUE, trebuie arătat că, pentru a o defini, autorii tratatului au ales să recurgă la termeni care implică o anumită gravitate, și anume „să pună în pericol” realizarea obiectivelor Uniunii, alegere care reflectă voința deliberată a acestor autori de a limita domeniul de aplicare al obligației menționate la situații de o gravitate deosebită. Or, nu se poate considera că o practică fiscală precum cea în discuție în litigiul principal pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii, FED-urile nefiind nici împiedicate, nici chiar descurajate să finanțeze acțiuni de ajutor pentru dezvoltare.
- 64 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că dispozițiile articolului 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale articolelor 208 și 210 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici fiscale naționale care refuză scutirea de impozitul pe venit a salariului unui lucrător repartizat într-o activitate legată de ajutorul public pentru dezvoltare atunci când această activitate este finanțată de un FED, în condițiile în care scutirea menționată este acordată atunci când o astfel de activitate este finanțată cel puțin în proporție de 75 % de un minister responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de ajutor pentru dezvoltare aparținând statului membru în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 65 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Dispozițiile articolului 4 alineatul (3) TUE coroborate cu cele ale articolelor 208 și 210 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei practici fiscale naționale care refuză scutirea de impozitul pe venit a salariului unui lucrător repartizat într-o activitate legată de ajutorul public pentru dezvoltare atunci când această activitate este finanțată de un Fond european de dezvoltare, în condițiile în care scutirea menționată este acordată atunci când o astfel de activitate este finanțată cel puțin în proporție de 75 % de un minister responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de ajutor pentru dezvoltare aparținând statului membru în cauză.

Semnături