



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

30 mai 2024*

„Trimitere preliminară – Acord între Comunitatea Europeană și Confederația Elvețiană privind libera circulație a persoanelor – Lucrător dintr-un stat membru care și-a transferat domiciliul în Elveția – Avantaje fiscale – Impozit pe venit – Mecanismul «impozitării la cerere» – Contribuabili beneficiari – Limitare la lucrătorii salariați supuși parțial impozitului care își au reședința într-un stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European (SEE) – Egalitate de tratament”

În cauza C-627/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin decizia din 20 septembrie 2022, primită de Curte la 4 octombrie 2022, în procedura

AB

împotriva

Finanzamt Köln-Süd,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb și A. Kumin și doamna I. Ziemele (raportoare), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann și W. Roels, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 noiembrie 2023,

* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Acordului dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97), astfel cum a fost adaptat ultima dată prin Protocolul din 4 martie 2016 în ceea ce privește participarea Republicii Croația, în calitate de parte contractantă, ca urmare a aderării sale la Uniunea Europeană (JO 2017, L 31, p. 3) (denumit în continuare „ALCP”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între AB, pe de o parte, și Finanzamt Köln-Süd (Administrația Fiscală din Köln-Süd, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu calculul impozitului pe venit pentru perioada de impozitare corespunzătoare anilor 2017-2019 (denumită în continuare „perioada în discuție în litigiul principal”).

Cadrul juridic

ALCP

- 3 Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, au semnat, la 21 iunie 1999, șapte acorduri, printre care se numără ALCP. Prin Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului și a Comisiei privind Acordul de cooperare științifică și tehnologică din 4 aprilie 2002 privind încheierea a șapte acorduri cu Confederația Elvețiană (JO 2002, L 114, p. 1, rectificare în JO 2015, L 210, p. 38, Ediție specială, 11/vol. 27, p. 25), aceste șapte acorduri au fost aprobate în numele Comunității Europene și au intrat în vigoare la 1 iunie 2002.
- 4 Potrivit preambulului ALCP, părțile contractante sunt „hotărâ[te] să realizeze libera circulație a persoanelor între [ele] pe baza normelor care se aplică în Comunitatea Europeană”.
- 5 Articolul 1 din ACLP prevede:

„Obiectivul prezentului acord, în beneficiul resortisanților statelor membre ale Comunității Europene și ai Elveției, este:

- (a) acordarea dreptului de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă și a dreptului de a rămâne pe teritoriul părților contractante;

[...]

- (c) acordarea dreptului de intrare și de ședere pe teritoriul părților contractante persoanelor care nu desfășoară o activitate economică în țara-gazdă;
- (d) acordarea unor condiții de viață, de angajare și muncă identice cu cele acordate resortisanților proprii.”

- 6 Articolul 2 din acordul menționat, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:
„Resortisanții unei părți contractante cu reședința legală pe teritoriul unei alte părți contractante nu fac obiectul niciunei discriminări pe motive de cetățenie, în aplicarea dispozițiilor anexelor I, II și III la prezentul acord și în conformitate cu acestea.”
- 7 Articolul 4 din același acord, intitulat „Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică”, are următorul cuprins:
„Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică este garantat [...] în conformitate cu dispozițiile anexei I.”
- 8 Articolul 6 din ALCP prevede:
„Dreptul de ședere pe teritoriul unei părți contractante este garantat persoanelor care nu desfășoară o activitate economică în conformitate cu dispozițiile anexei I cu privire la persoanele care nu sunt active profesional.”
- 9 Potrivit articolului 7 din acest acord, intitulat „Alte drepturi”:
„Părțile contractante adoptă dispoziții, în conformitate cu anexa I, cu privire la următoarele drepturi în legătură cu libera circulație a persoanelor:
(a) dreptul la tratament egal cu resortisanții proprii în ceea ce privește accesul la o activitate economică și desfășurarea acesteia, precum și în ceea ce privește condițiile de viață, de angajare și de muncă;
[...]
- 10 Articolul 10 din acordul menționat, intitulat „Dispoziții tranzitorii și dezvoltarea acordului”, prevede printre altele, la alineatele (1)-(1c), dreptul Confederației Elvețiene și al anumitor state membre de a menține limite cantitative în ceea ce privește accesul la o activitate economică pentru anumite categorii de ședere și pentru o anumită perioadă, la alineatele (2)-(2c), dreptul părților contractante de a menține, pentru o anumită perioadă, controalele privind prioritatea lucrătorilor integrați pe piața obișnuită a forței de muncă, precum și condițiile de muncă și salariale aplicabile resortisanților celeilalte părți contractante și, la alineatele (3)-(3c), dreptul Confederației Elvețiene de a rezerva, în cadrul contingentelor sale globale, un număr minim de noi permise de ședere pentru lucrători salariați și lucrători care desfășoară o activitate independentă din Uniunea Europeană.
- 11 Articolul 13 din același acord, intitulat „Clauza suspensivă”, prevede:
„Părțile contractante se angajează să nu mai adopte alte măsuri restrictive cu privire la resortisanții celeilalte părți în domeniile de aplicare a prezentului acord.”
- 12 Potrivit articolului 15 din ALCP, anexele și protocoalele la acord fac parte integrantă din acesta.

- 13 Articolul 16 din acest acord, intitulat „Trimitere la legislația comunitară”, are următorul cuprins:

„(1) În vederea atingerii obiectivelor stabilite prin prezentul acord, părțile contractante iau toate măsurile necesare pentru a se asigura că în relațiile dintre ele sunt aplicate drepturi și obligații echivalente cu cele conținute în actele juridice ale Comunității Europene la care se face trimitere.

(2) În măsura în care aplicarea prezentului acord se bazează pe concepte de drept comunitar, se ține seama de jurisprudența pertinentă a Curții de Justiție a Comunităților Europene anterioară datei semnării acestuia. Jurisprudența ulterioară acestei date se supune atenției Elveției. Pentru a asigura funcționarea corectă a acordului, Comitetul mixt, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, stabilește implicațiile acestei jurisprudențe.”

- 14 Articolul 21 din acordul menționat prevede:

„(1) Dispozițiile acordurilor bilaterale dintre Elveția și statele membre ale Comunității Europene privind dubla impozitare nu sunt afectate de dispozițiile prezentului acord. În special, dispozițiile prezentului acord nu afectează definiția «lucrătorilor frontalieri» din acordurile privind dubla impozitare.

(2) Nicio dispoziție din prezentul acord nu poate fi interpretată în sensul de a împiedica părțile contractante să facă o distincție, în aplicarea dispozițiilor relevante ale legislației lor fiscale, între contribuabilii care nu se află în situații comparabile, în special în ceea ce privește domiciliul ori sediul acestora.

(3) Nicio dispoziție din prezentul acord nu împiedică părțile contractante să adopte sau să aplice măsuri pentru a asigura impozitarea, plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau pentru a împiedica evaziunea fiscală în conformitate cu legislația fiscală națională sau cu acordurile de evitare a dublei impozitări între Elveția, pe de o parte, și unul sau mai multe state membre ale Comunității Europene, pe de altă parte, sau orice alte acorduri fiscale.”

- 15 Anexa I la același acord este consacrată liberei circulații a persoanelor.

- 16 Articolul 6 din această anexă I prevede la alineatul (1):

„Un lucrător salariat care este resortisant al unei părți contractante (denumit în continuare «lucrător salariat») și care este angajat pe o perioadă de un an sau mai mult de un angajator din statul gazdă primește un permis de ședere valabil pe o perioadă de cel puțin cinci ani de la data emiterii [...]”

- 17 Articolul 7 alineatul (1) din anexa I menționată prevede:

„Lucrătorul frontalier salariat este un resortisant al unei părți contractante care își are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate ca lucrător salariat pe teritoriul celeilalte părți contractante, întorcându-se la domiciliu de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână.”

- 18 Articolul 8 din aceeași anexă I prevede:

„(1) Lucrătorii salariați au dreptul la mobilitate profesională și geografică pe întreg teritoriul statului gazdă.

(2) Mobilitatea profesională include schimbarea angajatorului, a locului de muncă sau a profesiei și trecerea de la statutul de lucrător salariat la cel de lucrător care desfășoară o activitate independentă. Mobilitatea geografică include schimbarea locului de muncă și a domiciliului.”

- 19 Articolul 9 din anexa I la ALCP, intitulat „Tratamentul egal”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(1) Lucrătorul salariat care este resortisant al unei părți contractante nu poate fi tratat, din motive de cetățenie, pe teritoriul celeilalte părți contractante, în mod diferit față de lucrătorii salariați naționali în ceea ce privește condițiile de angajare și de muncă, în special referitor la remunerație, concediere, reintegrare profesională sau reangajare, în cazul în care devine șomer.

(2) Lucrătorul salariat și membrii familiei sale beneficiază de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați naționali și membrii familiilor acestora.”

- 20 Potrivit articolului 24 din această anexă I:

„(1) O persoană care este resortisant al unei părți contractante și care nu desfășoară o activitate economică în statul de rezidență și nu are drept de ședere în temeiul altor dispoziții din prezentul acord primește un permis de ședere valabil pentru cel puțin cinci ani, cu condiția să poată face dovada în fața autorităților naționale competente că deține pentru el însuși și pentru membrii familiei sale:

(a) mijloace financiare suficiente pentru a nu trebui să solicite asistență socială pe parcursul șederii lor;

(b) asigurare de boală împotriva tuturor riscurilor [...]

[...]”

Dreptul german

- 21 Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (BGBl. 2009 I, p. 3366) (denumită în continuare „EStG”), prevede la articolul 1, intitulat „Supunere la plata impozitului”:

„(1) Persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită în Germania sunt supuse integral impozitului pe venit. [...]

[...]

(4) Persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania sunt supuse limitat, sub rezerva alineatelor (2) și (3) și a articolului 1a, impozitului pe venit, în măsura în care obțin venituri naționale în sensul articolului 49.

[...]”

- 22 Articolul 9 alineatul (1) din EStG are următorul cuprins:

„Cheltuielile profesionale sunt cheltuielile efectuate pentru achiziționarea, protejarea și conservarea veniturilor. Ele se deduc din categoria de venituri în cadrul căreia au fost generate. [...]”

- 23 Potrivit articolului 39a din EStG, intitulat „Reducere și majorare cu titlu de cotă-parte neimpozitată a salariilor suplimentare”:

„(1) La cererea unui salariat supus integral impozitului pe venit, administrația fiscală calculează cuantumul total al reducerii care trebuie dedusă din salariul său însumând următoarele cuantumuri:

1. Cheltuielile profesionale care grevează veniturile dintr-o activitate salariată, în cazul în care depășesc valoarea forfetară salarială [articolul 9a prima teză punctul 1 litera (a)], [...]

[...]

(2) Salariatul prezintă cererea menționată la alineatul (1) în formularul administrativ pretipărit prevăzut în acest scop, pe care îl semnează olograf. Termenul acordat pentru prezentarea acestei cereri începe să curgă de la data de 1 octombrie a anului anterior celui în care trebuie să se aplice reducerea. Acest termen expiră la data de 30 noiembrie a anului calendaristic în care se aplică reducerea. [...]

[...]

(4) Pentru un lucrător supus parțial impozitului pe venit, căruia i se aplică articolul 50 alineatul (1) a patra teză, administrația fiscală stabilește, la cerere, o deducere din salariul total, pornind de la suma următoarelor cuantumuri:

1. cheltuielile profesionale efectuate pentru obținerea de venituri dintr-o activitate salariată, [...].

[...]

Cererea poate fi depusă numai în formularul prevăzut de administrație până la sfârșitul anului calendaristic pentru care se aplică datele specifice în scopul reținerii la sursă a impozitului pe salariu.”

- 24 Articolul 46 alineatul (2) punctele 4 și 8 și alineatul (4) din EStG are următorul cuprins:

„(2) În cazul în care venitul provine, integral sau parțial, dintr-o activitate salariată care a făcut obiectul unei rețineri la sursă, se impozitează numai dacă:

[...]

4. pentru un anumit contribuabil, a fost stabilită o reducere în sensul articolului 39a alineatul (1) prima teză punctele 1-3, 5 sau 6 din EStG, iar salariul total încasat în cursul anului calendaristic depășește 11 600 de euro [11 200 de euro pentru 2017 și 11 400 de euro pentru 2018], [...]; aceeași normă se aplică contribuabililor care aparțin categoriei de persoane definite la articolul 1 alineatul (2) sau salariaților supuși parțial impozitului pe venit, atunci când aceste înscriri apar pe un certificat fiscal eliberat în scopul reținerii la sursă [articolul 39 alineatul (3) prima teză];

[...]

8. se solicită impozitarea, în special în scopul deducerii impozitului pe salariu din impozitul pe venit. Cererea se efectuează prin depunerea unei declarații privind impozitul pe venit.

[...]

(4) În cazul în care este exclusă aplicarea regimului de impozitare în temeiul alineatului (2), impozitul pe venit datorat pentru veniturile obținute dintr-o activitate salariată este considerat ca fiind achitat de contribuabil prin reținerea la sursă aplicată asupra salariului său cu titlu de impozit pe salariu, cu condiția să nu poată fi utilizată pentru a compensa o diferență de impozit pe salariu [...]"

25 Articolul 49 alineatul (1) din EStG, intitulat „Venituri supuse parțial impozitului”, prevede:

„(1) Constituie venituri naționale în scopul supunerii parțiale la impozitul pe venit [articolul 1 alineatul (4)]:

[...]

4. veniturile obținute dintr-o activitate salariată (articolul 19)

(a) care este sau a fost desfășurată ori exploatată în Germania,

[...]

[...]”

26 Articolul 50 din EStG, referitor la dispoziții specifice privind persoanele supuse parțial impozitului, prevede:

„(1) Persoanele supuse parțial impozitului pe venit nu au posibilitatea de a deduce cheltuielile deductibile prevăzute la articolul 4 alineatele (4)-(8) sau cheltuielile profesionale prevăzute la articolul 9 decât în măsura în care aceste cheltuieli și costuri au o legătură economică cu venituri naționale. [...]

(2) Impozitul pe venit aplicabil veniturilor supuse reținerii la sursă din salariu [...] se consideră, în ceea ce privește contribuabilii supuși parțial impozitului, plătit prin reținerea la sursă. Prima teză nu se aplică:

[...]

4. veniturilor obținute dintr-o activitate salariată în sensul articolului 49 alineatul (1) punctul 4,

(a) în cazul constituirii unei reduceri ca dată specifică în vederea reținerii la sursă a impozitului pe salarii conform articolului 39a alineatul (4) sau

(b) în cazul unei cereri de supunere la impozitul pe venit [articolul 46 alineatul (2) punctul 8];

[...]

[...] A doua teză punctul 4 litera (b) [se aplică] numai resortisanților unui stat membru al Uniunii Europene sau ai unui alt stat căruia i se aplică Acordul privind Spațiul Economic European [din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare «Acordul privind SEE»)] care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul unuia dintre aceste state. [...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 27 În perioada în discuție în litigiul principal, AB, un resortisant german, a lucrat ca administrator în numele unei societăți germane stabilite în Z (Germania) și a obținut din acest loc de muncă venituri dintr-o activitate salariată, având totodată domiciliul și reședința obișnuită în Elveția. AB își desfășura activitatea la distanță de la domiciliul său în Elveția, precum și în cadrul unor deplasări profesionale în Germania.
- 28 Din cererea de decizie preliminară reiese că AB s-a mutat din Germania în Elveția în luna aprilie 2016 din motive familiale legate de ocuparea unui loc de muncă în acest stat de către soția sa și că mutarea sa în Elveția s-a realizat în mod corespunzător în cadrul unei autorizații de stabilire.
- 29 În perioada în discuție în litigiul principal, AB era supus parțial impozitului în Germania, în conformitate cu articolul 1 alineatul (4) din EStG. Întregul său salariu făcea obiectul unui impozit pe salariu, a cărui colectare prin reținere la sursă și transfer către administrația fiscală au fost efectuate de angajatorul lui AB.
- 30 În cadrul deplasărilor sale profesionale, AB a utilizat un autovehicul achiziționat în leasing, care nu a fost furnizat de angajator, și a suportat printre altele cheltuieli proprii legate de acest vehicul, precum și alte cheltuieli de deplasare. În perioada în discuție în litigiul principal, acesta nu a înscris nicio reducere de către administrația fiscală.
- 31 Pe lângă veniturile sale salariale, AB a obținut venituri din închirierea și din arendarea a două bunuri imobile situate în Germania.
- 32 În declarațiile sale privind impozitul pe venit referitoare la perioada în discuție în litigiul principal, depuse la administrația fiscală, AB a declarat, pe lângă veniturile provenite din închiriere și din leasing, venituri dintr-o activitate salariată. În ceea ce privește anul fiscal 2017, el a arătat că, din veniturile brute provenite dintr-o activitate salariată în cuantum total de 113 299,41 euro, un salariu brut de 63 651 de euro corespundea activităților desfășurate în Germania și era impozabil în acest stat. În ceea ce privește anul fiscal 2018, din veniturile brute provenite dintr-o activitate salariată în cuantum total de 115 498,41 euro, un salariu brut de 60 932 de euro ar corespunde activităților desfășurate în Germania, iar în ceea ce privește anul fiscal 2019, din veniturile brute provenite dintr-o activitate salariată în cuantum total brut de 115 314,91 euro, un salariu de 57 429 de euro ar corespunde activităților desfășurate în Germania.
- 33 În declarațiile menționate, AB a invocat drept cheltuieli care contribuie la reducerea cuantumului impozitului cheltuieli profesionale, și anume cheltuieli legate de o activitate impozabilă în Germania, și a depus o cerere de supunere la impozitul pe venit, în conformitate cu articolul 50 alineatul (2) a doua teză punctul 4 litera b) din EStG coroborat cu articolul 50 alineatul (2) a șaptea teză din aceasta (denumită în continuare „impozitarea la cerere”).

- 34 În deciziile de impunere aferente perioadei în discuție în litigiul principal, administrația fiscală s-a bazat numai pe veniturile obținute din închiriere și din leasing pentru calculul impozitului pe venit, considerând că impozitul pe veniturile salariale fusese deja plătit prin reținerea la sursă în conformitate cu articolul 50 alineatul (2) prima teză din EStG. În consecință, nu a existat nici o deducere a impozitului german pe salarii deja plătit, nici o suprataxă de solidaritate asupra cuantumului calculat al impozitului german pe venit. Administrația fiscală a refuzat impozitarea la cerere pentru motivul că aceasta se limita la lucrătorii care au domiciliul sau reședința obișnuită într-un stat membru al Uniunii sau într-un stat parte la Acordul privind SEE.
- 35 Întrucât contestațiile formulate de AB împotriva acestor decizii de impunere au fost respinse prin deciziile din 25 februarie 2020 și din 15 noiembrie 2021, AB a introdus o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), instanța de trimitere, pentru a obține impozitarea la cerere cu repartizarea salariului, diferită în raport cu reținerea la sursă a impozitului pe salarii, între Republica Federală Germania și Confederația Elvețiană și luarea în considerare a cheltuielilor profesionale.
- 36 Potrivit lui AB, refuzul impozitării la cerere în cazul reședinței în Elveția este contrar ALCP, ținând seama în special de Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächter (C-581/17, EU:C:2019:138), ar aduce atingere dreptului la egalitate de tratament în materie de avantaje fiscale, prevăzut la articolul 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP, și nu ar fi justificat. Nici clauza suspensivă prevăzută la articolul 13 din ALCP nu ar putea fi invocată. Posibilitatea de a opta pentru înscrierea unei reduceri ca dată specifică în scopul reținerii la sursă a impozitului pe salariu (denumită în continuare „înscrierea reducerii”) nu ar elimina inegalitatea de tratament și nici nu ar constitui un motiv de justificare. O astfel de înscriere ar trebui solicitată înainte de sfârșitul perioadei de impozitare, fără a ști cu exactitate dacă și în ce măsură acest lucru ar fi profitabil, și ar impune depunerea imperativă a unei declarații privind impozitul pe venit într-un termen determinat, în timp ce, în cazul impozitării la cerere, nu ar exista decât un termen de stabilire de patru ani.
- 37 Administrația fiscală arată mai întâi că, presupunând că AB intră în domeniul de aplicare personal al ALCP și al anexei I la acesta, aspect cu privire la care administrația respectivă are îndoieli, drepturile convenite în ALCP nu ar coincide cu libertățile fundamentale garantate de Tratatul FUE. În continuare, din clauza suspensivă prevăzută la articolul 13 din ALCP ar decurge un drept la menținerea tuturor restricțiilor existente la data semnării ALCP. Or, efectul liberator al reținerii la sursă a impozitului pe salarii, prevăzut de EStG, pentru veniturile dintr-o activitate salariată în ceea ce privește persoanele supuse parțial impozitului în conformitate cu articolul 50 alineatul (2) prima teză din EStG se aplica deja la această dată.
- 38 În sfârșit, o eventuală inegalitate de tratament fiscal ar fi justificată conform articolului 21 alineatele (2) și (3) din ALCP. Posibilitatea, în cadrul procedurii de impozitare a salariilor, de a-și valorifica cheltuielile profesionale și alte elemente care contribuie la reducerea impozitului prin înscrierea reducerii ar pleda împotriva existenței unei discriminări. Potrivit jurisprudenței Curții, existența diferitor proceduri de impozitare nu ar constitui o încălcare a libertăților fundamentale (Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) și, spre deosebire de situația în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctele 53 și 54), procedura de reducere în scopul impozitului pe salariu și procedura ulterioară de impozitare obligatorie ar fi permis, în cauza în discuție în litigiul principal, deducerea cheltuielilor profesionale.

- 39 Instanța de trimitere precizează că, în temeiul articolului 49 alineatul (1) punctul 4 litera a) din EStG, veniturile dintr-o activitate salariată care este sau a fost desfășurată pe teritoriul național, și anume în Germania, sunt venituri naționale în vederea supunerii parțiale la impozit și că este cert în cauza principală că numai salariul corespunzător activității desfășurate în Germania, pe baza repartizării pe zile de muncă, este supus impozitului pe venit în Germania.
- 40 Această instanță arată că, în temeiul articolului 50 alineatul (2) prima teză din EStG, impozitul aferent veniturilor salariale este considerat, în principiu, plătit prin reținerea la sursă asupra salariului. Această reținere se efectuează, în principiu, în funcție de salariul brut și, dacă este cazul, de sume forfetare de reținere. Cu toate acestea, în conformitate cu EStG, o reținere mai redusă a impozitului pe salariu ar fi posibilă prin înscrierea reducerii, care ar putea fi solicitată de orice lucrător supus parțial impozitului pe venit, inclusiv cu reședința în Elveția, prin intermediul unui formular prevăzut de administrația fiscală depus în timp util înainte de sfârșitul anului calendaristic.
- 41 În cazul unei astfel de înscrieri, efectul liberator al reținerii la sursă ar fi exclus în temeiul articolului 50 alineatul (2) a doua teză punctul 4 litera a) din EStG, iar contribuabilul ar trebui să desfășoare o procedură de impozitare (impozitare obligatorie) în cadrul căreia veniturile ar fi calculate independent de valorile reținute în procedura de impozitare a salariilor, iar impozitul pe venit ar fi calculat procedând în special la deducerea impozitului pe salariu deja plătit. Înscrierea unei reduceri prea ridicate ar putea conduce la diferențe de impozit pe care administrația fiscală ar trebui ulterior să le invoce față de contribuabilul cu reședința în străinătate. Cu toate acestea, în cazul unor cheltuieli profesionale mai ridicate decât reducerea solicitată în cadrul procedurii de impozitare sau, de exemplu, al unor venituri care nu sunt decât parțial impozabile, ar putea exista și un drept la rambursare. Contribuabilul ar fi de asemenea supus unei obligații de a depune o declarație de impozit și, în caz contrar, ar putea face obiectul unui calcul din oficiu cu estimarea bazelor de impozitare, al stabilirii unei majorări de întârziere sau al unei amenințări de aplicare a unei penalități cu titlu cominatoriu cu stabilirea cuantumului acesteia.
- 42 În afara înscrierii reducerii, resortisanții unui stat membru al Uniunii sau ai unui alt stat parte la Acordul privind SEE, care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul unuia dintre aceste state, ar putea opta pentru impozitarea la cerere în temeiul articolului 50 alineatul (2) a doua teză punctul 4 litera b) și al articolului 46 alineatul (2) punctul 8 din EStG. Depunerea declarației de impozit ar echivala cu exercitarea dreptului de opțiune, iar contribuabilul ar putea decide în mod liber, în termenul de stabilire de patru ani, dacă dorește să depună o declarație privind impozitul pe venit, ceea ce, potrivit instanței de trimitere, el nu ar face decât dacă impozitul pe salariu plătit este mai mare decât impozitul pe venit calculat.
- 43 Această instanță precizează că articolul 46 din EStG, referitor la impozitarea la cerere a lucrătorilor naționali, este în vigoare de decenii, în timp ce dreptul de impozitare la cerere pentru resortisanții statelor membre și ai celorlalte state părți la Acordul privind SEE care au reședința în aceste state este în vigoare de la 1 ianuarie 1997 și a fost introdus ca reacție la Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).
- 44 Instanța de trimitere arată că, în cazul în care ALCP ar trebui interpretat în sensul că se opune limitării impozitării la cerere la contribuabilii care au reședința în alt stat membru sau în alt stat parte la Acordul privind SEE, ar trebui să se efectueze o impozitare la cerere pentru perioada în

discuție în litigiul principal, ceea ce ar avea drept consecință luarea în considerare a cheltuielilor profesionale în favoarea reclamantului din litigiul principal și deducerea impozitului german pe salariu. De aici ar rezulta pentru AB o rambursare semnificativă a impozitului.

- 45 În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile [ALCP], în special articolele 7 și 15 din ALCP coroborate cu articolul 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP (dreptul la egalitatea de tratament), trebuie să fie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru potrivit căreia lucrătorii salariați cu cetățenia unui stat membru al Uniunii sau [a unui stat parte la Acordul privind SEE] (inclusiv Republica Federală Germania) stabiliți (prin domiciliu sau reședința obișnuită) în Germania sau [într-un stat membru al Uniunii sau un stat parte la Acordul privind SEE] pot solicita în mod voluntar o impozitare a venitului care ține seama de veniturile din muncă salariată impozabile în Germania («impozitare la cerere»), în special pentru a obține o rambursare a impozitului pe venit, luând în considerare cheltuielile (cheltuieli profesionale), precum și impozitul pe salariu reținut la sursă în Germania, dar acest drept este refuzat cetățenilor germani și elvețieni stabiliți în Elveția?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 46 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 7 și 15 din ALCP coroborate cu articolul 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care rezervă contribuabililor resortisanți ai acestui stat membru, ai unui alt stat membru sau ai unui stat parte la Acordul privind SEE, care au reședința pe teritoriul unuia dintre aceste state, dreptul de a opta pentru o procedură de impozitare la cerere a veniturilor dintr-o activitate salariată pentru a obține luarea în considerare a unor cheltuieli precum cheltuielile profesionale și deducerea impozitului pe salariu colectat în cadrul procedurii de reținere la sursă, ce poate conduce la rambursarea impozitului pe venit, și nu conferă un astfel de drept de opțiune printre altele unui resortisant al primului stat membru care are reședința în Elveția și care obține veniturile dintr-o activitate salariată în acest stat membru.

Observații introductive

- 47 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, întrucât ALCP este un tratat internațional, acesta trebuie interpretat, în conformitate cu articolul 31 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor din 23 mai 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331), cu bună-credință, potrivit sensului obișnuit ce urmează a fi atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și a scopului său. În plus, din această dispoziție rezultă că un termen va fi înțeles într-un sens special dacă este stabilit că aceasta a fost intenția părților (Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 48 Curtea a precizat deja, în primul rând, că ALCP se înscrie în cadrul mai general al relațiilor dintre Uniune și Confederația Elvețiană. Deși nu participă la Spațiul Economic European și la piața internă a Uniunii, Confederația Elvețiană este totuși legată de aceasta din urmă prin numeroase acorduri bilaterale care acoperă domenii extinse și care prevăd drepturi și obligații specifice, similare, în anumite privințe, cu cele prevăzute de tratat. Obiectul general al acestor acorduri,

inclusiv al ALCP, este favorizarea legăturilor economice dintre Uniune și Confederația Elvețiană (Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 33, precum și Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 36).

- 49 Cu toate acestea, întrucât Confederația Elvețiană nu a aderat la piața internă a Uniunii, interpretarea dată dispozițiilor dreptului Uniunii referitoare la această piață nu poate fi în mod automat transpusă interpretării ALCP, în afară de cazul în care dispoziții exprese în acest sens sunt prevăzute de acordul însuși (Hotărârea din 15 martie 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punctul 29, și Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 37).
- 50 În ceea ce privește, în al doilea rând, obiectivul urmărit de ALCP și interpretarea termenilor săi, Curtea a statuat că rezultă din preambul, din articolul 1 și din articolul 16 alineatul (2) din acordul menționat că acesta urmărește să realizeze, în favoarea resortisanților persoane fizice ai Uniunii și ai Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriul acestor părți pe baza normelor care se aplică în Uniune, ale căror noțiuni trebuie interpretate ținând seama de jurisprudența relevantă a Curții anterioară datei semnării respectivului acord. În ceea ce privește jurisprudența ulterioară acestei date, articolul 16 alineatul (2) din ALCP prevede, pe de o parte, că această jurisprudență trebuie supusă atenției Confederației Elvețiene și că, pe de altă parte, pentru a asigura funcționarea corectă a acestui acord, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, Comitetul mixt prevăzut la articolul 14 din acordul menționat stabilește implicațiile acestei jurisprudențe. Cu toate acestea, chiar în absența unei decizii a acestui comitet, este necesar să se ia în considerare de asemenea jurisprudența menționată, în măsura în care aceasta nu face decât să precizeze sau să confirme principiile evidențiate în jurisprudența existentă la data semnării ALCP referitoare la noțiunile de drept al Uniunii, din care acest acord se inspiră (Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctele 38 și 39).
- 51 În conformitate cu aceste principii și în lumina acestor considerații trebuie interpretate dispozițiile ALCP pentru a stabili, în primul rând, dacă o situație precum cea în discuție în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al acestui acord și, în cazul unui răspuns afirmativ, în al doilea rând, dacă acestea se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal.

Cu privire la aplicabilitatea ALCP

- 52 Este necesar să se arate, mai întâi, că, potrivit preambulului, precum și articolului 1 literele (a) și (c) din ALCP, intră în domeniul de aplicare al acestui acord atât persoanele fizice resortisante ale statelor membre ale Uniunii și ale Confederației Elvețiene care desfășoară o activitate economică, cât și cele care nu desfășoară o astfel de activitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 41).
- 53 În continuare, din modul de redactare a articolului 1 literele (a), (c) și (d) din ALCP reiese că acesta din urmă urmărește să acorde acestor resortisanți printre altele un drept de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, precum și aceleași condiții de viață, de angajare și de muncă precum cele acordate cetățenilor (Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 37).
- 54 În această privință, Curtea a arătat deja că ALCP garantează, la articolul 4, dreptul de acces la o activitate economică în conformitate cu dispozițiile anexei I la acest acord – capitolul II din această anexă I conținând dispoziții referitoare la libera circulație a lucrătorilor salariați – și în special cu cele referitoare la principiul egalității de tratament (Hotărârea din 21 septembrie 2016,

Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 38). Pe de altă parte, articolul 7 litera (a) din ALCP prevede că părțile contractante reglementează, în conformitate cu respectiva anexă I, în special dreptul la tratament egal cu resortisanții proprii în ceea ce privește accesul la o activitate economică și desfășurarea acesteia, precum și în ceea ce privește condițiile de viață, de angajare și de muncă.

- 55 În sfârșit, articolul 2 din ALCP prevede că resortisanții unei părți contractante cu reședința legală pe teritoriul unei alte părți contractante nu fac obiectul niciunei discriminări pe motive de cetățenie, în aplicarea dispozițiilor anexelor I, II și III la acest acord și în conformitate cu acestea. Principiul nediscriminării prevăzut la acest articol 2 se aplică în măsura în care situația acestor resortisanți se înscrie în domeniul de aplicare material al dispozițiilor din anexele I-III la ALCP (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, punctul 39).
- 56 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că, în perioada în discuție în litigiul principal, AB și-a desfășurat activitatea pentru un angajator stabilit în Germania la distanță de la domiciliul său în Elveția, precum și în cadrul deplasărilor profesionale în Germania și a obținut din acest loc de muncă venituri dintr-o activitate salariată, al căror tratament fiscal de către acest stat membru îl contestă.
- 57 Din informațiile furnizate de instanța de trimitere reiese de asemenea că impozitarea în Germania privește numai salariul corespunzător activității desfășurate în Germania, pe baza repartizării pe zile de muncă.
- 58 Astfel, în calitate de resortisant german cu reședința legală pe teritoriul elvețian, AB intră în categoria persoanelor vizate la articolele 1 și 2 din ALCP. Mai trebuie să se verifice dacă situația lui AB intră în domeniul de aplicare material al anexei I la ALCP, care, conform articolului 15 din ALCP, face parte integrantă din acesta și care prevede dispoziții referitoare la libera circulație a persoanelor, în special la lucrătorii salariați.
- 59 Trebuie arătat că domeniul de aplicare personal al noțiunii de „lucrător salariat”, în sensul ALCP, este definit la articolele 6 și 7 din anexa I la acest acord (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 martie 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punctul 18, și Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 47).
- 60 În temeiul articolului 6 din anexa I menționată, este considerat lucrător salariat un resortisant al unei părți contractante care este angajat de un angajator din statul gazdă.
- 61 Articolul 7 alineatul (1) din aceeași anexă I definește lucrătorul frontalier salariat ca fiind un resortisant al unei părți contractante care are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate ca lucrător salariat pe teritoriul celeilalte părți contractante, întorcându-se la domiciliu de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână.
- 62 Această dispoziție face o deosebire între locul de reședință, situat pe teritoriul unei părți contractante, și locul desfășurării unei activități salariate, care trebuie să se afle pe teritoriul celeilalte părți contractante, fără a se ține seama de cetățenia persoanei în cauză (Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 33 și jurisprudența citată).

- 63 Trebuie să se constate că articolul 7 alineatul (1) din anexa I la ALCP se poate aplica situației lui AB. Astfel, acesta din urmă este resortisant al „unei părți contractante”, respectiv Republica Federală Germania, are reședința pe teritoriul „unei părți contractante”, în speță Confederația Elvețiană, și desfășoară o activitate salariată pe teritoriul „celeilalte părți contractante”, și anume Republica Federală Germania (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 32).
- 64 Revine însă instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă condiția referitoare la întoarcerea la domiciliu, prevăzută la articolul 7 alineatul (1) din anexa I la ALCP, este îndeplinită în situația în discuție în litigiul principal.
- 65 Deși instanța de trimitere constată că, din cauza șederilor pe teritoriul german, fără a se întoarce la domiciliu, mai prelungite decât cele prevăzute la articolul 7 alineatul (1) din anexa I la ALCP, AB nu poate fi calificat drept „lucrător frontalier salariat”, el se poate prevala totuși de ALCP în calitate de „lucrător salariat”, în sensul ALCP.
- 66 Astfel, într-o situație caracterizată prin faptul că reședința lui AB, cetățean german, este stabilită în Elveția și că desfășoară o activitate salariată pe teritoriul german pentru un angajator care este stabilit în Germania, modul de redactare a articolului 6 din anexa I la ALCP nu se opune ca acest din urmă stat să poată fi considerat ca fiind „statul gazdă”, în sensul articolului 6 și următoarelor din această anexă I la ALCP și ca AB să fie considerat pe teritoriul acestuia un „lucrător salariat”, în sensul capitolului II din anexa I la ALCP, și anume ca resortisant al unei părți contractante care ocupă un loc de muncă în serviciul angajatorului din statul gazdă care este, în speță, și statul de origine al acestui resortisant.
- 67 O asemenea concluzie este confirmată de economia capitolului II din anexa I la ALCP, de obiectivele generale ale acestuia, precum și de dispozițiile articolului 6 din ALCP și ale articolului 24 alineatul (1) din anexa I la ALCP, care consacră dreptul de ședere, și anume dreptul resortisanților unei părți contractante de a-și stabili reședința pe teritoriul celeilalte părți contractante independent de desfășurarea unei activități economice.
- 68 Astfel, deși dispozițiile articolului 6 din anexa I la ALCP, referitoare la permisul de ședere, ale articolului 8 din această anexă I, referitoare la mobilitatea profesională și geografică, precum și ale articolului 10 din anexa I menționată, care prevede posibilitatea de a refuza resortisanților unei părți contractante dreptul de a ocupa un post în administrația publică care presupune exercitarea puterii publice, nu conferă drepturi suplimentare lucrătorilor salariați în statul gazdă ai cărui resortisanți sunt și nu le pot fi opuse, această situație nu se regăsește în cazul articolului 9 din anexa I la ALCP, intitulat „Tratamentul egal”, care garantează aplicarea principiului nediscriminării prevăzut la articolul 2 din ALCP în domeniul liberei circulații a lucrătorilor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 47, și Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 39).
- 69 Într-adevăr, Curtea a statuat deja că este posibil ca resortisanții unei părți contractante să poată invoca drepturile de care beneficiază în temeiul ALCP și împotriva propriei țări, în anumite împrejurări și în funcție de dispozițiile aplicabile (Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 70 În ceea ce privește lucrătorii salariați, Curtea a considerat printre altele că articolul 9 din anexa I la ALCP, care prevede la alineatul (2) o normă specială prin care se urmărește ca lucrătorul salariat și membrii familiei sale să beneficieze de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați

naționali și membrii familiilor acestora, poate fi invocat de un lucrător resortisant al unei părți contractante care și-a exercitat dreptul la liberă circulație, împotriva statului său de origine (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 36, și Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 40).

- 71 Or, pe de o parte, situația unui lucrător salariat precum AB, care și-a exercitat dreptul de liberă circulație prin transferul reședinței sale din Germania în Elveția și care ocupă un loc de muncă în statul său de origine, care este de asemenea statul său gazdă, este comparabilă cu cea examinată de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), a unui lucrător frontalier resortisant german care și-a transferat reședința din Germania în Elveția, păstrându-și totodată locul de muncă salariat în primul stat.
- 72 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese că dispozițiile capitolului II din anexa I la ALCP și în special principiul egalității de tratament se aplică în același mod lucrătorilor salariați și lucrătorilor frontaliери salariați, fără a stabili în această privință o distincție între aceștia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2008, Stamm și Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, punctul 42), situația specială a lucrătorilor frontaliери salariați fiind luată în considerare la articolul 7 din anexa I la ALCP (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 37 și 38).
- 73 În plus, astfel cum s-a amintit la punctele 52 și 53 din prezenta hotărâre, ALCP urmărește ca resortisanții persoane fizice ai statelor membre ale Uniunii și ai Confederației Elvețiene să beneficieze de libera circulație pe teritoriul acestor părți la ALCP.
- 74 Pe de altă parte, articolul 6 din ALCP și articolul 24 alineatul (1) din anexa I la ALCP consacră dreptul de ședere, cu alte cuvinte dreptul resortisanților unei părți contractante de a-și stabili reședința pe teritoriul celeilalte părți contractante independent de desfășurarea unei activități economice.
- 75 Recunoașterea dreptului unui lucrător salariat precum AB, care și-a transferat reședința în Elveția și care ocupă un loc de muncă în serviciul unui angajator stabilit în Germania, de a invoca dispozițiile ALCP față de acest din urmă stat este de natură să îi permită să beneficieze pe deplin de dreptul de ședere prevăzut la aceste dispoziții, menținându-și totodată activitatea economică în țara sa de origine (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 39). Astfel, libertatea de circulație a persoanelor garantată de ALCP ar fi împiedicată în cazul în care un resortisant al unei părți contractante ar suferi un dezavantaj în statul său de origine pentru simplul motiv că și-a exercitat dreptul la liberă circulație (Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 53 și jurisprudența citată).
- 76 În consecință, situația lui AB intră în domeniul de aplicare al ALCP, precum și al anexei I la acesta. În plus, principiul egalității de tratament, prevăzut la articolul 9 din anexa I menționată, se aplică în situația unui lucrător salariat precum AB, care și-a exercitat libertatea de circulație în raport cu statul membru gazdă al acestui lucrător, care este și statul de origine al lucrătorului respectiv.
- 77 În sfârșit, această interpretare nu este repusă în discuție de Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), în care Curtea a considerat că principiul nediscriminării nu se aplica în situația unui resortisant al unui stat membru angajat pe teritoriul aceluiași stat membru, la o sucursală a unei societăți de drept elvețian. Astfel, din situația de fapt din cauza în

care s-a pronunțat hotărârea menționată rezultă că unicul element de legătură cu Elveția era acela că sucursala la care persoana interesată era angajată în Germania era o sucursală a unei societăți de drept elvețian.

- 78 Întrucât situația lui AB intră în domeniul de aplicare al ALCP, iar principiul egalității de tratament, prevăzut la articolul 9 din anexa I la acesta, se aplică unei asemenea situații, trebuie să se verifice dacă ALCP, interpretat în conformitate cu principiile și cu considerațiile amintite la punctele 47-50 din prezenta hotărâre, se opune ca lui AB să i se refuze dreptul de a opta pentru o procedură de impozitare la cerere în Germania.

Cu privire la domeniul de aplicare al prevederilor ALCP

Cu privire la diferența de tratament în privința unui avantaj fiscal

- 79 Din cererea de decizie preliminară reiese că dreptul de a opta pentru o impozitare la cerere, de care dorește să beneficieze AB în cadrul litigiului principal, este conferit contribuabililor care au domiciliul sau reședința obișnuită în Germania, precum și contribuabililor nerezidenți în Germania dacă sunt resortisanți ai unui stat membru sau ai unui stat parte la Acordul privind SEE și au reședința pe teritoriul unuia dintre aceste state.
- 80 Din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că dreptul de opțiune pentru impozitarea la cerere permite printre altele să se pretindă deducerea cheltuielilor profesionale necesare pentru obținerea veniturilor salariale și pentru deducerea impozitului pe salariu colectat în cadrul procedurii de reținere la sursă, ceea ce poate conduce la rambursarea impozitului pe venit.
- 81 În consecință, astfel cum arată domnul avocat general la punctul 71 din concluzii, dreptul de opțiune pentru impozitarea la cerere constituie un avantaj fiscal, în sensul articolului 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP.
- 82 Reglementarea în discuție în litigiul principal stabilește, așadar, în ceea ce privește posibilitatea de a beneficia de un avantaj fiscal precum dreptul de opțiune pentru impozitarea la cerere, o diferență de tratament în funcție de reședința lucrătorului salariat, un resortisant german precum AB neputând pretinde acest drept de opțiune din cauza calității sale de lucrător salariat cu reședința în Elveția.
- 83 Conform unei jurisprudențe anterioare datei semnării ALCP și pe care Curtea a amintit-o recent în Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 23), principiul egalității de tratament interzice nu numai discriminările evidente, întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, precum criteriul reședinței, conduc în fapt la același rezultat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punctul 11, Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctele 26 și 28, precum și Hotărârea din 12 septembrie 1996, Comisia/Belgia, C-278/94, EU:C:1996:321, punctul 27 și jurisprudența citată). Întrucât egalitatea de tratament constituie o noțiune de drept al Uniunii, această jurisprudență este valabilă și în ceea ce privește aplicarea acordului menționat, în conformitate cu articolul 16 alineatul (2) din acesta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 26).

- 84 O reglementare care prevede o distincție întemeiată pe criteriul reședinței poate conduce, așadar, la același rezultat ca o discriminare pe motiv de cetățenie interzisă de dispozițiile articolului 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP.
- 85 Trebuie arătat însă că articolul 21 alineatul (2) din ALCP permite aplicarea unui tratament diferențiat, în materie fiscală, contribuabililor care nu se află într-o situație comparabilă, în special în ceea ce privește locul de reședință al acestora (Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 45, și Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächter, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 58).
- 86 Astfel, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților într-un anumit stat nu sunt, ca regulă generală, comparabile, întrucât prezintă diferențe obiective atât din punctul de vedere al sursei venitului, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al luării în considerare a situației personale și familiale (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 31 și următoarele, precum și Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punctul 41).
- 87 Cu toate acestea, în prezența unui avantaj fiscal al cărui beneficiu ar fi refuzat nerezidenților, o diferență de tratament între aceste două categorii de contribuabili poate fi calificată drept „discriminare” dacă nu există nicio diferență obiectivă de situație de natură să justifice o diferență de tratament cu privire la acest aspect între cele două categorii de contribuabili (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctele 36-38, și Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punctul 42).

Cu privire la comparabilitatea situațiilor

- 88 În această privință, guvernul german arată că, în ceea ce privește dreptul de a opta pentru regimul de impozitare la cerere, salariații cu reședința în Elveția nu se află într-o situație comparabilă cu cea a salariaților cu reședința în Germania, având în vedere în special obiectivele regimului de impozitare în ceea ce privește impozitul german pe venit, care permite să se controleze, în cazul obținerii unor venituri salariale, impozitul pe salariu colectat și să se stabilească cuantumul corect al impozitului pe venit.
- 89 Potrivit acestui guvern, în primul rând, salariații rezidenți și nerezidenți ar putea solicita luarea în considerare a cheltuielilor profesionale care depășesc suma forfetară salarială prin înscrierea reducerii. Or, dacă, pentru salariații nerezidenți, data limită pentru depunerea unei astfel de cereri era 31 decembrie a anului calendaristic în care se aplică reducerea, în ceea ce privește salariații rezidenți, această dată ar fi 30 noiembrie a acestui an calendaristic.
- 90 Prin urmare, ar fi necesar ca salariaților rezidenți să li se acorde posibilitatea de a opta pentru impozitarea la cerere pentru ca aceștia să poată deduce, cu deducerea veniturilor lor salariale impozabile în Germania, cheltuielile lor profesionale, eventual mai ridicate sau imprevizibile, efectuate în luna decembrie a anului fiscal pentru care nu ar fi posibilă înscrierea reducerii. O astfel de necesitate nu ar exista pentru salariații cu reședința în Elveția, supuși parțial impozitului în Germania, ținând seama de termenul mai lung de care dispun pentru a solicita înscrierea reducerii.

- 91 În al doilea rând, salariații rezidenți și nerezidenți nu s-ar afla într-o situație comparabilă în ceea ce privește avantajele fiscale legate de luarea în considerare a situației lor personale și familiale și nici AB nu ar face parte din categoria persoanelor care sunt tratate ca fiind supuse în totalitate impozitului german pe venit la cererea lor, cea mai mare parte a venitului lor global fiind impozabilă în Germania.
- 92 În al treilea rând, referindu-se la Hotărârea din 22 decembrie 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, punctul 47), guvernul menționat arată că aplicarea unor proceduri de impozitare diferite contribuabililor după cum aceștia sunt supuși parțial sau integral impozitului reflectă diferența dintre situațiile în care se află acești contribuabili în ceea ce privește recuperarea impozitului.
- 93 În această privință, este necesar să se constate că, astfel cum arată domnul avocat general la punctul 79 din concluzii, reglementarea germană prevede că persoanele rezidente în alte state membre ale Uniunii sau ale unui stat parte la Acordul privind SEE care sunt supuse parțial impozitului pe venit în Germania pot beneficia de impozitarea la cerere a veniturilor lor din muncă pentru a-și deduce cheltuielile profesionale în urma reținerii la sursă la momentul plății salariilor.
- 94 Procedând în acest mod, reglementarea germană asimilează în această privință contribuabilii rezidenți cu anumiți contribuabili nerezidenți și admite astfel caracterul comparabil al situațiilor acestora în vederea impozitării salariilor lor încasate în Germania. În consecință, nu se poate afirma că, în sine, calitatea de nerezident a unui contribuabil face ca situația acestuia din urmă să fie diferită din punct de vedere obiectiv de cea a unui contribuabil rezident. Or, guvernul german nu a prezentat argumente care să demonstreze că reședința unui contribuabil tocmai în Elveția ar face ca situația sa să fie diferită în mod obiectiv de cea a unui contribuabil rezident în Germania.
- 95 În plus, argumentele acestui guvern prin care se urmărește contestarea caracterului comparabil al situațiilor contribuabililor menționați trebuie respinse.
- 96 În ceea ce privește, în primul rând, argumentul potrivit căruia numai contribuabilii rezidenți s-ar confrunta cu inconvenientele care decurg dintr-un termen mai scurt de înscriere a reducerii, este necesar să se arate că din dosarul de care dispune Curtea nu reiese un asemenea caracter complementar al procedurii de impozitare la cerere în raport cu procedura de înscriere a reducerii. Dimpotrivă, din explicațiile instanței de trimitere reiese că procedura de impozitare la cerere constituie o procedură alternativă și mai puțin constrângătoare decât procedura de înscriere a reducerii pentru a putea beneficia de luarea în considerare a cheltuielilor profesionale.
- 97 Astfel, instanța de trimitere a arătat că depunerea declarației de impozit echivala cu exercitarea dreptului de opțiune și că contribuabilul putea decide, în termenul de stabilire de patru ani, să depună sau nu o declarație privind impozitul pe venit, ceea ce nu ar face decât dacă impozitul pe salariu plătit era mai mare decât impozitul pe venit calculat. În schimb, înscrierea reducerii ar obliga contribuabilul să ia o decizie previzională privind cuantumul veniturilor impozabile previzibile și al cheltuielilor profesionale deductibile și ar fi legată de o incertitudine cu privire la o reducere prea ridicată și la o eventuală plată suplimentară de către contribuabil. Pe de altă parte, o asemenea înscriere ar pune în sarcina acestuia din urmă o obligație de a depune o declarație, cu riscul aplicării unor sancțiuni penale și a unor măsuri coercitive, într-un termen mult mai scurt decât termenul de prescripție aplicabil în materie de stabilire.

- 98 În consecință, diferența de situații în privința posibilității de a beneficia de o impozitare la cerere nu poate, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, să fie dedusă din diferitele termene de înscriere a reducerii aplicabile rezidenților și nerezidenților.
- 99 În al doilea rând, desigur, astfel cum reiese din jurisprudența amintită la punctele 86 și 87 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește avantajele fiscale legate de luarea în considerare a situației lor personale și familiale, rezidenții și nerezidenții nu se află, ca regulă generală, în situații comparabile. Cu toate acestea, este necesar să se arate că dreptul de impozitare la cerere permite luarea în considerare a cheltuielilor profesionale.
- 100 În această privință, este suficient să se arate că luarea în considerare a unor asemenea cheltuieli nu decurge din situația personală a contribuabilului, ci din împrejurarea că aceste cheltuieli sunt efectuate pentru a obține venituri dintr-o activitate salariată și că, astfel cum rezultă din articolul 50 alineatul (1) din EStG, reglementarea germană prevede luarea în considerare a cheltuielilor profesionale pentru contribuabilii nerezidenți, în măsura în care aceste cheltuieli prezintă o legătură economică cu veniturile germane. În consecință, reglementarea germană însăși asimilează situațiile contribuabililor rezidenți și nerezidenți în ceea ce privește luarea în considerare a cheltuielilor profesionale care prezintă o legătură economică cu veniturile germane.
- 101 În al treilea rând, în ceea ce privește argumentul guvernului german referitor la diferența dintre situațiile contribuabililor rezidenți și nerezidenți în ceea ce privește recuperarea impozitului, este necesar să se arate că tratamentul fiscal dezavantajos nu decurge dintr-o diferență privind mecanismul de recuperare, impozitul pe salariu fiind, astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, în cele două cazuri colectat printr-o reținere la sursă, fără ca procedura de impozitare la cerere să aibă ca efect repunerea în discuție a acestei colectări. În plus, după cum arată instanța de trimitere, dreptul la impozitarea la cerere nu ar conduce la o datorie fiscală de recuperat și la dificultăți subsecvente pentru Republica Federală Germania. Acesta nu ar necesita nici asistența administrativă specială în scopul stabilirii faptelor și al recuperării impozitului.
- 102 În consecință, articolul 21 alineatul (2) din ALCP nu poate fi invocat pentru a refuza unui lucrător salariat avantajul fiscal constituit de dreptul de opțiune pentru impozitarea la cerere pentru simplul motiv că reședința sa se află în Elveția, și nu în Germania.

Cu privire la existența unei justificări

- 103 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă, astfel cum afirmă guvernul german, o asemenea diferență de tratament poate fi justificată în temeiul articolului 21 alineatul (3) din ALCP sau prin motivul imperativ de interes general legat de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal.
- 104 În primul rând, articolul 21 alineatul (3) din ALCP prevede în special că acest acord nu împiedică părțile contractante să adopte sau să aplice măsuri pentru a asigura impozitarea, plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau pentru a preveni evaziunea fiscală în conformitate cu legislația fiscală națională a unei părți contractante. Curtea a statuat că asemenea măsuri, care corespund, potrivit jurisprudenței Curții în cadrul liberei circulații a persoanelor în interiorul Uniunii, unor motive imperative de interes general, trebuie, în orice caz, să respecte principiul proporționalității, cu alte cuvinte să fie de natură să realizeze aceste obiective și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora (Hotărârea din 26 februarie 2019, Wächter, C-581/17, EU:C:2019:138, punctul 63).

- 105 Or, refuzul de a beneficia de o impozitare la cerere nu constituie o măsură aptă să asigure impozitarea, plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau să evite evaziunea fiscală. În această privință, după cum s-a arătat la punctul 101 din prezenta hotărâre, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că dreptul la impozitarea la cerere nu conduce la o datorie fiscală care trebuie recuperată și la dificultăți subsecvente pentru Republica Federală Germania în cadrul procedurii de colectare și nici nu necesită asistență administrativă specială în scopul stabilirii faptelor și al recuperării impozitului.
- 106 Astfel, după cum arată domnul avocat general la punctul 89 din concluzii, reținerea la sursă aplicată salariilor plătite în Germania persoanelor rezidente în Elveția garantează faptul că autoritățile germane percep în mod corespunzător impozitul pe venit în ceea ce privește aceste venituri.
- 107 În al doilea rând, guvernul german arată că diferența de tratament în discuție este justificată de necesitatea de a garanta coerența fiscală. Astfel, posibilitatea salariaților supuși în totalitate impozitului german pe venit de a beneficia de regimul de impozitare la cerere ar fi simetrică posibilității care le este oferită de a solicita înscrierea reducerii până la data de 30 noiembrie a anului calendaristic relevant.
- 108 În această privință, Curtea a admis că motivul imperativ de interes general legat de necesitatea de a garanta coerența fiscală poate fi invocat pentru a justifica o diferență de tratament interzisă, în principiu, de articolul 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctele 50, 52 și 54). Mai este necesar, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, să se dovedească existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punctul 58, și Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 29).
- 109 Or, astfel cum s-a arătat la punctul 96 din prezenta hotărâre, o asemenea legătură directă lipsește într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

Cu privire la clauza suspensivă

- 110 În sfârșit, guvernul german arată că refuzul opus salariaților care au reședința în Elveția și care lucrează în Germania de a beneficia de regimul de impozitare la cerere nu este contrar ALCP ca urmare a clauzei suspensive prevăzute la articolul 13 din ALCP, care ar trebui interpretată în mod similar cu articolul 64 TFUE. Potrivit acestui guvern, clauza menționată ar conferi un drept la menținerea în vigoare a restricțiilor existente, data de referință nefiind, în această privință, data semnării ALCP, ci cea a intrării în vigoare a acestuia, și anume 1 iunie 2002. O asemenea interpretare, care ar decurge din însăși calificarea drept clauză suspensivă, ar fi singura care garantează efectul util al unei astfel de clauze.
- 111 Trebuie arătat că, în conformitate cu modul de redactare a articolului 13 din ALCP, părțile contractante se angajează să nu mai adopte alte măsuri restrictive cu privire la resortisanții celeilalte părți în domeniile de aplicare ale acestui acord. În schimb, acest articol nu conține nicio indicație în ceea ce privește un eventual drept al statelor părți la ALCP de a menține restricții existente.

- 112 Trebuie să se constate că articolul 13 din ALCP este, în această privință, substanțial diferit de articolul 64 TFUE, care prevede în mod expres că articolul 63 TFUE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația anumitor capitaluri având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe.
- 113 În plus, dreptul la menținerea măsurilor care pot constitui excepții de la principiul egalității de tratament consacrat la articolul 9 din anexa I la ALCP nu poate fi dedus nici din contextul în care se înscrie articolul 13 din ALCP, nici din obiectivele urmărite de acest acord.
- 114 Pe de o parte, articolul 13 din ALCP face parte din titlul II din ALCP, referitor la dispozițiile generale și finale, din care face parte și articolul 10 din ALCP, care prevede dreptul Confederației Elvețiene, precum și al anumitor state membre de a menține pentru o anumită perioadă limitele cantitative în ceea ce privește accesul la o activitate economică pentru anumite categorii de șederi și controalele privind prioritatea lucrătorului integrat pe piața obișnuită a forței de muncă, precum și condițiile de muncă și salariale aplicabile resortisanților celeilalte părți contractante și dreptul Confederației Elvețiene de a rezerva, în cadrul contingentelor sale globale, un număr minim de permise noi de ședere pentru lucrători salariați și lucrători care desfășoară o activitate independentă din Uniune.
- 115 Or, ținând seama de caracterul fundamental al principiului egalității de tratament, posibilitatea părților contractante de a menține măsuri susceptibile să constituie excepții de la acest principiu ar fi trebuit să facă obiectul unei dispoziții explicite a ALCP, asemenea restricțiilor privind libera circulație prevăzute la articolul 10 din ALCP.
- 116 Pe de altă parte, interpretarea ALCP care permite menținerea pe toată durata sa a restricțiilor existente la data semnării sau a intrării în vigoare a ALCP ar fi contrară obiectivelor urmărite de acesta din urmă, astfel cum au fost amintite la punctele 50 și 53 din prezenta hotărâre, care urmăresc să realizeze, în favoarea resortisanților persoane fizice, ai statelor membre ale Uniunii și ai Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriul acestor părți contractante și să acorde acestor resortisanți printre altele un drept de intrare, de ședere și de acces la o activitate economică salariată, precum și aceleași condiții de viață, de angajare și de muncă precum cele acordate resortisanților naționali.
- 117 În consecință, articolul 13 din ALCP nu poate fi interpretat în sensul că permite menținerea refuzului opus salariaților care au reședința în Elveția și care lucrează în Germania de a beneficia de dreptul de opțiune pentru regimul de impozitare la cerere.
- 118 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 7 și 15 din ALCP coroborate cu articolul 9 alineatul (2) din anexa I la ALCP trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care rezervă contribuabililor resortisanți ai acestui stat membru, ai unui alt stat membru sau ai unui stat parte la Acordul privind SEE care au reședința pe teritoriul unuia dintre aceste state dreptul de a opta pentru o procedură de impozitare la cerere a veniturilor dintr-o activitate salariată pentru a obține luarea în considerare a unor cheltuieli precum cheltuielile profesionale și deducerea impozitului pe salariu colectat în cadrul procedurii de reținere la sursă, ce poate conduce la rambursarea impozitului pe venit, și nu conferă un astfel de drept de opțiune printre altele unui resortisant al primului stat membru care are reședința în Elveția și care obține veniturile dintr-o activitate salariată în acest stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolele 7 și 15 din Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999, astfel cum a fost adaptat ultima dată prin Protocolul din 4 martie 2016 în ceea ce privește participarea Republicii Croația, în calitate de parte contractantă, ca urmare a aderării sale la Uniunea Europeană, coroborate cu articolul 9 alineatul (2) din anexa I la acest acord

trebuie interpretate în sensul că

se opun unei reglementări a unui stat membru care rezervă contribuabililor resortisanți ai acestui stat membru, ai unui alt stat membru sau ai unui stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 care au reședința pe teritoriul unuia dintre aceste state dreptul de a opta pentru o procedură de impozitare la cerere a veniturilor dintr-o activitate salariată pentru a obține luarea în considerare a unor cheltuieli precum cheltuielile profesionale și deducerea impozitului pe salariu colectat în cadrul procedurii de reținere la sursă, ce poate conduce la rambursarea impozitului pe venit, și nu conferă un astfel de drept de opțiune printre altele unui resortisant al primului stat membru care are reședința în Elveția și care obține veniturile dintr-o activitate salariată în acest stat membru.

Semnături