



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

28 februarie 2013*

„Libera prestare a serviciilor — Libera circulație a lucrătorilor — Reglementare a unui stat membru care permite scutirea de impozit pe veniturile obținute din activități efectuate într-un alt stat în cadrul ajutorului pentru dezvoltare — Condiții — Stabilirea angajatorului pe teritoriul național — Refuz în cazul în care angajatorul este stabilit pe teritoriul altui stat membru”

În cauza C-544/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Germania), prin decizia din 18 martie 2011, primită de Curte la 24 octombrie 2011, în procedura

Helga Petersen,

Peter Petersen

împotriva

Finanzamt Ludwigshafen,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet, E. Levits (raportor) și J.-J. Kasel, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 29 noiembrie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Petersen și pentru domnul Petersen, de R. Sturm, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,
pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 56 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna și domnul Petersen, pe de o parte, și Finanzamt Ludwigshafen, pe de altă parte, cu privire la refuzul acestuia din urmă de a acorda o scutire de impozit pe venit pentru veniturile obținute de domnul Petersen din activitățile desfășurate în Benin în cadrul unui proiect privind un ajutor pentru dezvoltare finanțat de Agenția daneză pentru dezvoltare internațională.

Cadrul juridic

- 3 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Legea privind impozitul pe venit (Einkommenssteuergesetz), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (BGBl. 2002 I, p. 4215), persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită pe teritoriul național sunt integral supuse la plata impozitului pe venit.

- 4 Articolul 34 c alineatele (1) și (5) din legea menționată prevede:

„(1) În cazul în care persoanele supuse integral impozitului plătesc pentru veniturile din străinătate, în statul de origine al acestor venituri, un impozit echivalent impozitului german pe venit, impozitul plătit în străinătate care a fost lichidat, plătit și diminuat cu cuantumul unui drept de deducere este dedus din cuantumul impozitului german pe venit pe care îl datorează pentru veniturile încasate în statul în cauză;

[...]

(5) Autoritățile fiscale centrale ale landurilor sau autoritățile fiscale desemnate de acestea pot, cu aprobarea Ministerului federal al finanțelor, să acorde o remitere, parțială sau totală, a impozitului 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.”

- 5 Ministerul federal german al finanțelor a emis, la 31 octombrie 1983, instrucțiuni privind tratamentul fiscal al veniturilor obținute din activități desfășurate în străinătate (BStBl. 1983 I, p. 470, denumite în continuare „instrucțiunile ministerului finanțelor”), adresate autorităților fiscale centrale ale landurilor, care prevedeau că veniturile pe care le primesc lucrătorii de la angajatori stabiliți pe teritoriul național, în cadrul unui raport de muncă actual pentru o activitate efectuată într-un alt stat care beneficiază de acest regim, sunt scutite de impozitul pe venit.
- 6 În conformitate cu titlul I primul paragraf punctul 4 din aceste instrucțiuni, se încadrează în categoria activităților care beneficiază de regimul menționat, printre altele, activitățile desfășurate în serviciul furnizorilor, al producătorilor sau al prestatorilor stabiliți pe teritoriul național în cadrul ajutorului public german pentru dezvoltare care se înscrie în contextul unei cooperări tehnice sau financiare.
- 7 Titlul II primul paragraf din instrucțiunile ministerului finanțelor prevede că activitatea trebuie desfășurată în mod neîntrerupt timp de cel puțin trei ani în statele cu care Republica Federală Germania nu a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri care să includă veniturile provenite din activități salariate.

- 8 Cu toate acestea, în conformitate cu titlul IV din instrucțiunile ministerului finanțelor, veniturile obținute din activități salariate astfel scutite sunt luate în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitării. Potrivit acestei dispoziții, cota de impozitare aplicată veniturilor impozabile este aceea care ar fi aplicabilă dacă veniturile obținute din activitatea dependentă scutită ar fi incluse în calculul impozitului.
- 9 Titlul VI din instrucțiunile ministerului finanțelor, privind normele de procedură, prevede la alineatul (1) primul paragraf că renunțarea la perceperea impozitului prin procedura reținerii la sursă, care determină eliberarea unui certificat de scutire, trebuie solicitată de angajator sau de salariat la biroul de impozitare de la locul în care este situat sediul angajatorului. Potrivit aceluiași alineat, nu este necesar să se probeze că, în statul în care se desfășoară activitatea, este perceput un impozit echivalent impozitului german pe venit. Titlul VI alineatul (1) al doilea paragraf din aceste instrucțiuni prevede că, în cazul în care se semnalează că, după toate probabilitățile, sunt îndeplinite condițiile menționate în titlurile I și II din aceleași instrucțiuni, certificatul de scutire poate fi eliberat în măsura în care este posibil ca angajatorul să modifice reținerea la sursă. În conformitate cu titlul VI alineatul (2) din aceleași instrucțiuni, în măsura în care renunțarea la prelevarea impozitului la sursă nu a fost încă făcută, salariatul trebuie să solicite scutirea de impozitare la biroul de impozitare de la locul său de domiciliu.
- 10 Articolul 15 din Convenția dintre Republica Federală Germania și Regatul Danemarcei pentru evitarea dublei impuneri în materia impozitului pe venit și a impozitului pe capital, precum și a impozitului pe moșteniri, succesiuni și donații și cu privire la asistența în materie fiscală, încheiată la 22 noiembrie 1995 (BGBl. 1996 II, p. 2565), prevede, în esență, că salariile obținute de un rezident al unui stat contractant ca urmare a unei activități salariate sunt impozabile numai în statul de reședință, cu excepția situației în care activitatea este desfășurată în celălalt stat. În acest caz, remunerațiile permise cu acest titlu sunt impozabile în celălalt stat.
- 11 Între Republica Federală Germania și Republica Benin nu a fost încheiată o convenție pentru evitarea dublei impuneri.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 12 Soții Petersen, reclamânți în litigiul principal, sunt, din luna noiembrie 1991, proprietarii unui apartament situat în Ludwigshafen (Germania), în care locuiesc în mod oficial, împreună cu fiica lor, de la 1 februarie 1992. Domnul Petersen, resortisant danez, este, din 1984, proprietarul unei case de vacanță situate în Helsingør (Danemarca).
- 13 Domnul Petersen a fost angajat ca salariat la întreprinderea Hoffmann A/S, cu sediul în Glostrup (Danemarca). În cadrul acestei activități, a fost trimis în Benin pentru o perioadă de trei ani, începând cu 15 ianuarie 2002, pentru a colabora la un proiect finanțat de Agenția daneză pentru dezvoltare internațională. Această activitate se înscria în cadrul unui proiect de ajutor pentru dezvoltare. În anul 2003, veniturile domnului Petersen ca urmare a acestor activități au fost de 449 200 DKK, adică aproximativ 60 200 de euro.
- 14 În luna ianuarie 2002, angajatorul domnului Petersen a solicitat administrației fiscale din Helsingør scutirea veniturilor care ar fi fost plătite acestuia în perioada misiunii în Benin. Această administrație a indicat că, începând cu 15 ianuarie 2002, nu va fi reținut niciun impozit pe veniturile menționate.
- 15 Pentru anul 2003, soții Petersen au solicitat administrației fiscale germane aplicarea regimului de impozitare în comun pentru impozitul pe venit și au precizat că reședința lor era situată în Ludwigshafen. Aceștia au arătat că veniturile obținute de domnul Petersen din activitățile desfășurate

în Benin și încasate de la un angajator danez nu trebuiau supuse impozitului pe venit în Germania și că, în temeiul articolului 15 din Convenția din 22 noiembrie 1995 dintre Republica Federală Germania și Regatul Danemarcei, numai acesta din urmă era competent să impoziteze veniturile respective.

- 16 Cu titlu subsidiar, soții Petersen au solicitat scutirea veniturilor menționate susținând că, în împrejurări comparabile, veniturile provenite dintr-o activitate salariată efectuată într-un alt stat membru în cadrul unei activități de ajutor pentru dezvoltare ar fi, pentru un angajator stabilit pe teritoriul național, scutite de impozit pe venit, în temeiul instrucțiunilor ministerului finanțelor.
- 17 În decizia de impunere pentru anul 2003, Finanzamt Ludwigshafen a aplicat impozitul pe venit asupra tuturor veniturilor domnului Petersen și a stabilit cuantumul acestui impozit la 29 718 euro.
- 18 Întrucât contestația formulată de reclamantii din litigiul principal împotriva deciziei menționate a fost respinsă, aceștia au introdus o acțiune la Finanzgericht Rheinland-Pfalz.
- 19 Această instanță arată mai întâi că, potrivit aprecierii sale privind situația de fapt și dreptul aplicabil, veniturile în litigiu obținute de domnul Petersen intră în principiu în sfera de aplicare a impozitului pe venit în Germania.
- 20 În continuare, Finanzgericht Rheinland-Pfalz arată că, în măsura în care domnul Petersen nu poate să pretindă avantajul fiscal pe care îl prevăd instrucțiunile ministerului finanțelor întrucât angajatorul său nu este un „rezident” în sensul acestor instrucțiuni, iar activitățile reclamantului din litigiul principal și ale angajatorului său nu se încadrează în domeniul ajutorului public german pentru dezvoltare, acesta suportă o sarcină fiscală mai mare decât cea pe care ar suporta-o un lucrător salariat rezident care desfășoară o activitate similară pentru un angajator rezident.
- 21 În sfârșit, Finanzgericht Rheinland-Pfalz apreciază că activitățile angajatorului reclamantului din litigiul principal intră în domeniul de aplicare al articolului 56 TFUE, iar reglementarea națională în discuție în litigiul principal ar putea să constituie o restricție nejustificată privind libera prestare a serviciilor de către un angajator stabilit în alt stat membru. Astfel, sarcina fiscală mai mare la care este supus un salariat în situația reclamantului din litigiul principal ar face activitățile acestuia mai puțin atractive, în termeni economici, în comparație cu cele ale unor salariați rezidenți în Germania care au încheiat contracte de muncă similare cu întreprinderi cu sediul în Germania și care își desfășoară activitatea în cadrul ajutorului pentru dezvoltare. Dezavantajul fiscal nu ar putea fi compensat de angajatorul din alt stat membru decât prin plata unui salariu brut mai mare, ceea ce l-ar stimula să angajeze salariați care au reședința pe teritoriul statului respectiv și care sunt impozitați în acel stat și, prin urmare, ar afecta posibilitățile sale de a recruta salariați calificați dintr-un alt stat membru. Salariații cu aceleași calificări ar trebui să se limiteze la raporturi de muncă exclusiv în statul membru pe teritoriul căruia au reședința.
- 22 În aceste împrejurări, Finanzgericht Rheinland-Pfalz a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibilă cu articolul 49 CE [...] o normă juridică ce condiționează scutirea de impozit pentru veniturile unui contribuabil rezident obținute dintr-o activitate salariată de faptul ca angajatorul să fie stabilit pe teritoriul național, însă nu prevede o scutire similară în cazul în care angajatorul este stabilit în alt stat membru [...]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

Cu privire la libertatea de circulație relevantă

- 23 Potrivit unei jurisprudențe constante, este de competența Curții, în cadrul procedurii de cooperare cu instanțele naționale instituite prin articolul 267 TFUE, să ofere instanței de trimitere un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată și, din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebarea care îi este adresată (a se vedea în special Hotărârea din 4 mai 2006, Haug, C-286/05, Rec., p. I-4121, punctul 17, Hotărârea din 11 martie 2008, Jager, C-420/06, Rep., p. I-1315, punctul 46, și Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Rep., p. I-13023, punctul 18).
- 24 În același fel, potrivit unei jurisprudențe de asemenea constante, pentru a oferi un răspuns util instanței aflate la originea unei trimiteri preliminare, Curtea poate fi obligată să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut trimitere în întrebările sale preliminare (a se vedea în special Hotărârea din 12 octombrie 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Rec., p. I-9553, punctul 24, Hotărârea din 7 iulie 2005, Weide, C-153/03, Rec., p. I-6017, punctul 25, Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 26, precum și Hotărârea Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, citată anterior, punctul 19).
- 25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale a unui stat membru potrivit căreia veniturile obținute din activități salariate de către un contribuabil rezident în acest stat membru și supus integral la plata impozitului sunt scutite de impozitul pe venit atunci când angajatorul este stabilit în statul membru menționat, însă nu sunt scutite atunci când acesta este stabilit în alt stat membru.
- 26 Guvernul german și Comisia Europeană consideră însă că litigiul principal nu poate fi examinat din perspectiva articolului 56 TFUE. Astfel, Comisia arată că o dispoziție națională având ca obiect limitarea acordării unei scutiri la contribuabilii salariați în serviciul unui angajator stabilit în statul membru respectiv trebuie examinată din perspectiva liberei circulații a lucrătorilor. În schimb, potrivit guvernului german, libera circulație a lucrătorilor este de asemenea lipsită de relevanță, întrucât reclamantul din litigiul principal a desfășurat activitatea în litigiu într-un stat terț.
- 27 În consecință, trebuie stabilit în prealabil dacă și, după caz, în ce măsură o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal poate să aducă atingere exercitării liberei prestări a serviciilor și a liberei circulații a lucrătorilor.
- 28 Rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile fundamentale garantate de Tratatul FUE, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 26, precum și jurisprudența citată).
- 29 În cauza principală, reglementarea națională are ca obiect acordarea, în anumite condiții, a unui avantaj fiscal privind remunerația pe care un lucrător salariat o primește de la angajatorul său. Astfel, introducerea instrucțiunilor ministerului finanțelor precizează că veniturile pe care le primește un lucrător de la un angajator stabilit pe teritoriul național pentru o activitate efectuată în alt stat și care beneficiază de regimul instituit prin instrucțiunile menționate sunt scutite de impozitul pe venit.

- 30 Or, trebuie amintit că, pe de o parte, trebuie considerată „lucrător” în sensul articolului 45 TFUE orice persoană care exercită activități reale și efective, cu excepția activităților care sunt atât de reduse încât apar ca fiind pur marginale și accesorii. Caracteristica raportului de muncă o constituie, potrivit jurisprudenței Curții, împrejurarea că o persoană îndeplinește, într-o anumită perioadă, pentru o altă persoană și sub îndrumarea acesteia, prestații în schimbul cărora primește o remunerație (a se vedea în special Hotărârea din 3 iulie 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Rec., p. 2121, punctul 17, Hotărârea din 23 martie 2004, Collins, C-138/02, Rec., p. I-2703, punctul 26, și Hotărârea din 7 septembrie 2004, Trojani, C-456/02, Rec., p. I-7573, punctul 15).
- 31 Pe de altă parte, este necesar să se arate că articolul 57 alineatul (1) TFUE prevede că, în înțelesul tratatelor, sunt considerate servicii prestațiile furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații, în măsura în care nu sunt reglementate de dispozițiile privind libera circulație a mărfurilor, a capitalurilor și a persoanelor. Rezultă în plus din jurisprudența Curții că dispozițiile privind libera prestare a serviciilor se raportează la activitățile efectuate de prestatori independenți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iunie 1997, SETTG, C-398/95, Rec., p. I-3091, punctul 7).
- 32 Rezultă că o reglementare care urmărește impozitarea unui lucrător salariat care efectuează prestații în favoarea și sub îndrumarea unui angajator în schimbul unei remunerații și care se află, așadar, într-un raport de muncă salariată, caracterizat prin raportul de subordonare și plata unei remunerații în schimbul prestațiilor efectuate, cum este, sub rezerva verificărilor efectuate de instanța de trimitere, cea în discuție în litigiul principal, intră sub incidența dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a lucrătorilor.
- 33 Presupunând că o astfel de reglementare are efecte restrictive asupra liberei prestări a serviciilor de către angajatori stabiliți în alt stat membru, precum cele menționate de instanța de trimitere sau de reclamantii din litigiul principal, și care constau într-un tratament mai favorabil al angajatorilor stabiliți pe teritoriul național în raport cu cei stabiliți în alt stat membru în ceea ce privește angajarea de personal calificat care poate fi detașat în cadrul unor proiecte de ajutor pentru dezvoltare într-un alt stat, astfel de efecte ar fi consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de circulație a lucrătorilor și, în consecință, nu justifică o examinare autonomă din perspectiva articolului 56 TFUE.

Cu privire la aplicabilitatea articolului 45 TFUE

- 34 Trebuie amintit că orice resortisant al Uniunii Europene, indiferent de locul său de reședință și de cetățenia sa, care și-a exercitat dreptul la libera circulație a lucrătorilor și care a desfășurat o activitate profesională în alt stat membru decât cel de reședință se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 45 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 76 și jurisprudența citată).
- 35 În plus, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește să faciliteze exercitarea de activități profesionale de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul Uniunii și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza pe respectivii resortisanți atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul altui stat membru (Hotărârea din 7 iulie 1992, Singh, C-370/90, Rec., p. I-4265, punctul 16, Hotărârea din 26 ianuarie 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec., p. I-345, punctul 37, și Hotărârea de Groot, citată anterior, punctul 77).
- 36 Chiar dacă, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile referitoare la libera circulație a lucrătorilor vizează în special garantarea beneficiului tratamentului național în statul membru gazdă, acestea exclud în egală măsură posibilitatea ca statul de origine să stânjenească libertatea vreunui dintre cetățenii săi de a accepta un loc de muncă și de a desfășura activitatea corelativă acestuia în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârile Terhoeve, punctele 27-29, și de Groot, punctul 79, citate anterior).

- 37 Prin analogie, dispozițiile privind libera circulație a lucrătorilor se opun de asemenea ca statul membru de reședință al unui contribuabil resortisant al Uniunii să stânjenească libertatea de a accepta un loc de muncă și de a desfășura activitatea corelativă acestuia în alt stat membru, chiar și în ipoteza în care acesta din urmă este statul membru al cărui cetățean este rezidentul menționat.
- 38 Guvernul german arată însă că articolul 45 TFUE nu poate fi invocat în litigiul principal, întrucât reclamantul din litigiul principal a desfășurat activitatea în litigiu într-un stat terț și că nu există o legătură suficientă între teritoriile celor două state membre în cauză. În scopul aplicării dreptului Uniunii, nu se poate considera că un salariat care desfășoară o activitate, în cadrul ajutorului pentru dezvoltare, în mod orientat în exclusivitate într-un stat terț desfășoară în același timp sau chiar în mod principal o activitate transfrontalieră în cadrul Uniunii.
- 39 În această privință, trebuie amintit că Curtea a avut deja ocazia să precizeze că, atunci când o cauză vizează un resortisant al unui stat membru care este angajat, în calitate de salariat, de o societate stabilită pe teritoriul unui alt stat membru, o astfel de cauză se încadrează în principiu în domeniul de aplicare al dispozițiilor din dreptul Uniunii privind libera circulație a lucrătorilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 1984, Prodest, 237/83, Rec., p. 3153, punctul 5).
- 40 Curtea a statuat de asemenea că dispozițiile din dreptul Uniunii privind libera circulație a lucrătorilor se impun pentru o apreciere a tuturor raporturilor juridice, în măsura în care aceste raporturi, ca urmare fie a locului în care sunt stabilite, fie a locului în care își produc efectele, pot fi localizate pe teritoriul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Prodest, citată anterior, punctul 6).
- 41 Astfel, dispoziții din dreptul Uniunii se pot aplica unor activități profesionale exercitate în afara teritoriului Uniunii, din moment ce raportul de muncă păstrează o legătură suficient de strânsă cu acest teritoriu (a se vedea în acest sens printre altele Hotărârea Prodest, citată anterior, punctul 6, Hotărârea din 27 septembrie 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Rec., p. 2989, punctul 15, și Hotărârea din 29 iunie 1994, Aldewereld, C-60/93, Rec., p. I-2991, punctul 14). Acest principiu trebuie înțeles în sensul că are în vedere și cazurile în care raportul de muncă este suficient de legat de dreptul unui stat membru și, prin urmare, de normele relevante din dreptul Uniunii (Hotărârea din 30 aprilie 1996, Boukhalfa, C-214/94, Rec., p. I-2253, punctul 15).
- 42 Într-o situație precum cea din cauza principală, o astfel de legătură decurge din împrejurarea că un cetățean al Uniunii, rezident într-un stat membru, a fost angajat de o întreprindere stabilită în alt stat membru și pentru care acesta își desfășoară activitatea. În plus, potrivit reclamantului din litigiul principal și sub rezerva verificării acestui aspect de către instanța de trimitere, contractul de muncă încheiat cu angajatorul său, o întreprindere cu sediul în Danemarca, este încheiat în conformitate cu dreptul danez. Mai mult, astfel cum arată guvernul german și sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, domnul Petersen beneficiază de asigurări sociale în Danemarca, iar contul în care îi este virat salariul este situat în același stat membru.
- 43 Împrejurarea că reclamantul din litigiul principal și-a desfășurat activitatea în cadrul ajutorului pentru dezvoltare în mod orientat în exclusivitate într-un stat terț nu poate să repună în discuție elementele de legătură cu dreptul Uniunii amintite la punctul anterior, care sunt suficiente pentru a-i permite reclamantului din litigiul principal să invoce, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, articolul 45 TFUE.

Cu privire la existența unei restricții

- 44 Posibilitatea ca un contribuabil rezident să beneficieze de scutirea de impozitul pe venit prevăzută de reglementarea în discuție în litigiul principal constituie un avantaj fiscal.

- 45 Avantajul menționat nu este acordat decât în cazul în care contribuabilul rezident în Germania este angajat de un angajator stabilit în același stat membru și nu este acordat în cazul în care contribuabilul menționat este angajat de un angajator stabilit în alt stat membru.
- 46 Întrucât instituie astfel o diferență de tratament a veniturilor lucrătorilor salariați în funcție de statul membru pe teritoriul căruia sunt stabiliți angajatorii lor, reglementarea națională în discuție în litigiul principal poate să descurajeze lucrătorii respectivi să accepte un loc de muncă la un angajator stabilit în alt stat membru decât Republica Federală Germania și constituie astfel o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, interzisă, în principiu, de articolul 45 TFUE.
- 47 O măsură care împiedică libera circulație a lucrătorilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și dacă este justificată de motive imperative de interes general. Dar, în acest caz, ar trebui, în plus, ca punerea în aplicare a unei astfel de măsuri să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea Hotărârea din 16 martie 2010, *Olympique Lyonnais*, C-325/08, Rep., p. I-2177, punctul 38, și Hotărârea din 8 noiembrie 2012, *Radziejewski*, C-461/11, punctul 33).
- 48 Guvernul german arată că reglementarea în discuție în litigiul principal este justificată, în primul rând, prin necesitatea de a asigura eficiența controalelor fiscale.
- 49 Potrivit acestui guvern, pe de o parte, în cazul în care activitățile se desfășoară în beneficiul unei organizații cu sediul în alt stat membru, administrația fiscală germană ar putea să verifice cu dificultate dacă sunt îndeplinite condițiile pentru o eventuală scutire, întrucât aceasta nu poate lua legătura în mod direct cu autoritățile publice care gestionează ajutorul pentru dezvoltare, spre deosebire de situațiile unor organizații cu sediul în Germania și care își desfășoară activitatea în cadrul ajutorului public german pentru dezvoltare. Pe de altă parte, dispozițiile din dreptul derivat privind asistența administrativă în materie fiscală nu pot fi invocate în cazul în care este vorba despre controale care trebuie efectuate în state terțe.
- 50 În această privință, Curtea a statuat deja că necesitatea de a garanta eficiența controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 55, și Hotărârea din 5 iulie 2012, *SIAT*, C-318/10, punctul 36).
- 51 Cu toate acestea, un stat membru nu poate invoca imposibilitatea de a solicita colaborarea altui stat membru pentru a efectua cercetări sau pentru a primi informații cu scopul de a justifica refuzul unui avantaj fiscal. Într-adevăr, nimic nu împiedică autoritățile fiscale în cauză să impună contribuabilului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitelor și a taxelor respective și, dacă este cazul, să refuze scutirea solicitată dacă aceste probe nu sunt furnizate (a se vedea Hotărârea din 11 octombrie 2007, *ELISA*, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 95).
- 52 Astfel, nu se poate exclude *a priori* ca persoana supusă la plata impozitului să fie în măsură să prezinte înscrisurile justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să verifice, în mod clar și precis, că aceasta îndeplinește condițiile pentru a beneficia de avantajul fiscal în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1999, *Baxter și alții*, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctul 20, Hotărârea din 10 martie 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 25, Hotărârea *ELISA*, citată anterior, punctul 96, precum și Hotărârea A, citată anterior, punctul 59).
- 53 În cauza principală, rezultă din instrucțiunile ministerului finanțelor, în special din titlul VI din acestea, care cuprinde normele de procedură, că, pentru a beneficia de avantajul fiscal în discuție în litigiul principal, contribuabilul trebuie să prezinte administrației competente documentele corespunzătoare care atestă că sunt îndeplinite condițiile pentru a beneficia de scutirea de impozit. Salariatul are obligația de a demonstra că angajatorul este stabilit în Germania, că acesta din urmă desfășoară

activității în cadrul ajutorului pentru dezvoltare și că el însuși este titular al unui contract de muncă având ca obiect o activitate neîntreruptă cu o durată de cel puțin trei ani într-un stat cu care Republica Federală Germania nu a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri.

- 54 Contrar celor sugerate de guvernul german, nicio verificare la autoritățile care administrează ajutorul pentru dezvoltare, indiferent dacă este vorba despre o autoritate germană sau despre cea a altui stat membru și care ar putea cauza dificultăți autorităților fiscale germane nu pare să fie necesară în temeiul reglementării naționale.
- 55 Desigur, Curtea a statuat de asemenea că, atunci când reglementarea unui stat membru prevede că beneficiul unui avantaj fiscal depinde de îndeplinirea condițiilor a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță, în principiu, acest stat membru are dreptul să refuze acordarea avantajului respectiv dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor respective de la aceasta din urmă (Hotărârea A, citată anterior, punctul 63, și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 70). Astfel, cadrul de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre, stabilit prin Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), precum și prin Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799 (JO L 64, p. 1), nu există între acestea și autoritățile competente dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă (Hotărârea din 19 iulie 2012, A, C-48/11, punctul 35).
- 56 Rezultă totuși din instrucțiunile ministrului finanțelor că nu este necesar să se facă dovada faptului că activitatea desfășurată în statul terț este supusă pe teritoriul acestuia unui impozit comparabil cu impozitul german pe venit.
- 57 În consecință, reglementarea în discuție în litigiul principal nu pare să condiționeze acordarea unui avantaj fiscal de îndeplinirea unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea unor informații de la autoritățile competente ale unui stat terț.
- 58 Rezultă că restricția în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată prin necesitatea de a garanta eficiența controalelor fiscale.
- 59 În al doilea rând, guvernul german arată că avantajul fiscal prevăzut de reglementarea națională în discuție în litigiul principal urmărește obiective legate de politica de dezvoltare, întrucât le permite organizațiilor din domeniul ajutorului pentru dezvoltare să beneficieze de costuri salariale mai scăzute. Potrivit guvernului menționat, statele membre trebuie să rămână libere să promoveze în mod orientat, prin avantaje fiscale și în funcție de propriile priorități, activități care se încadrează în contextul cooperării publice a fiecărui stat membru în materie de dezvoltare. Stimularea fiscală creată prin reglementarea națională în discuție în litigiul principal ar fi necesară pentru a pune în aplicare obiectivele menționate, iar Republica Federală Germania nu ar dispune de mijloace suficiente pentru a-și respecta angajamentele în cazul în care ar trebui să încurajeze și activitățile organizațiilor cu sediul în alte state membre.
- 60 În această privință, este suficient să se constate că numai condiția privind stabilirea întreprinderii pe teritoriul național face obiectul întrebării pe care instanța de trimitere a adresat-o Curții.
- 61 Or, prin argumentele sale referitoare la urmărirea obiectivelor politicii germane de dezvoltare, guvernul german nu explică motivele pentru care numai întreprinderile stabilite pe teritoriul german pot fi considerate capabile să desfășoare activități care vizează îndeplinirea unor astfel de obiective.

- 62 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale a unui stat membru potrivit căreia veniturile obținute din activități salariate de către un contribuabil rezident în acest stat membru și supus integral la plata impozitului sunt scutite de impozitul pe venit în cazul în care angajatorul este stabilit în statul membru menționat, însă nu sunt scutite în cazul în care acesta este stabilit în alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 63 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:

Articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale a unui stat membru potrivit căreia veniturile obținute din activități salariate de către un contribuabil rezident în acest stat membru și supus integral la plata impozitului sunt scutite de impozitul pe venit în cazul în care angajatorul este stabilit în statul membru menționat, însă nu sunt scutite în cazul în care acesta este stabilit în alt stat membru.

Semnături