



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

22 iunie 2017*

„Trimitere preliminară — Libera circulație a lucrătorilor — Venituri obținute în alt stat membru decât statul membru de reședință — Metodă de exonerare cu rezervă de progresivitate în statul membru de reședință — Contribuții la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute din veniturile obținute în alt stat membru decât statul membru de reședință — Deducerea acestor contribuții — Condiție privind lipsa unei legături directe cu veniturile scutite”

În cauza C-20/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 16 septembrie 2015, primită de Curte la 15 ianuarie 2016, în procedura

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

împotriva

Finanzamt Offenburg,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din doamna M. Berger, președinte de cameră, și domnii E. Levits (raportor) și F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 februarie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul și doamna Bechtel, de J. Garde, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Offenburg, de E. Lehmann, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze, de R. Kanitz și de D. Klebs, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

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

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 45 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Wolfram Bechtel și doamna Marie-Laure Bechtel, pe de o parte, și Finanzamt Offenburg (administrația finanțelor publice din Offenburg, Germania), pe de altă parte, în legătură cu luarea în considerare a contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate plătite de doamna Bechtel în Franța, în cadrul stabilirii venitului lor impozabil și a cotei de impozitare speciale aplicabile venitului lor impozabil pentru anii 2005 și 2006.

Cadrul normativ

Dreptul german

- 3 În conformitate cu articolul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit) din anul 2002, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „EStG 2002”), persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită pe teritoriul național sunt integral supuse la plata impozitului pe venit.
- 4 Articolul 2 din legea menționată, care se referă la întinderea impozitării și la definiții, prevede:
„(1) Sunt supuse impozitului pe venit:
[...]
4. veniturile («Einkünfte») obținute din activitatea salariată
[...]
(2) Veniturile («Einkünfte») sunt
[...]
2. excedentul veniturilor față de cheltuielile profesionale, în cazul celorlalte categorii de venituri (articolele 8-9a).
(3) Suma veniturilor («Einkünfte»), după aplicarea deducerii proporționale pentru persoanele vârstnice aflate la pensie, a deducerii sumei scutirii fiscale pentru părinții singuri și a deducerii prevăzute la articolul 13 alineatul (3), constituie suma totală a veniturilor («Gesamtbetrag der Einkünfte»).
(4) Suma totală a veniturilor, după deducerea cheltuielilor excepționale și a obligațiilor extraordinare, constituie venitul («Einkommen»).
(5) Venitul («Einkommen»), după aplicarea deducerilor fiscale forfetare vizate la articolul 32 alineatul (6) și a altor deduceri necesare, constituie venitul impozabil («versteuernde Einkommen»); acesta constituie baza de calcul al impozitului pe venit, potrivit baremului. [...]”

5 Articolul 9 din EStG 2002, intitulat „Cheltuieli profesionale”, prevede:

„(1) Cheltuielile profesionale sunt cheltuielile efectuate pentru achiziționarea, protejarea și conservarea veniturilor. Ele se deduc din categoria de venituri în cadrul căreia au fost generate. Constituie de asemenea cheltuieli profesionale:

[...]

3. contribuțiile la ordinele profesionale și la alte asociații profesionale care nu au ca obiectiv exploatarea de spații comerciale.

[...]”

6 Articolul 10 din EStG 2002, intitulat „Cheltuieli excepționale”, prevede la alineatul 1 punctul 1 că reprezintă cheltuieli excepționale costurile enumerate în cuprinsul acestei dispoziții care nu sunt nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale. Articolul 10 alineatul 1 punctele 2 și 3 din EStG 2002 enumeră costurile care constituie cheltuieli excepționale și are următorul cuprins:

„2. a) contribuțiile la sistemele legale de asigurări de pensii sau la casele de pensii agricole, precum și la sistemele de pensii profesionale care furnizează prestații similare sistemelor legale de asigurări de pensii;

b) contribuțiile persoanei impozabile pentru constituirea unui sistem de pensii prin capitalizare, atunci când contractul prevede numai plata, începând de la vârsta de 60 de ani, a unei rente viagere lunare pe durata vieții persoanei impozabile sau asigurarea complementară pentru incapacitate de muncă (pensie de invaliditate), pentru diminuarea capacității de muncă (pensie de incapacitate parțială) sau pentru avânzii-drept supraviețuitori (pensie de urmaș); [...] Drepturile menționate anterior nu sunt nici transmisibile prin succesiune, nici transferabile și nu pot fi nici grevate, nici vândute, nici capitalizate și nu generează în plus niciun drept la despăgubire.

La contribuțiile prevăzute la literele a) și b) trebuie să se adauge cota-parte a angajatorului scutită de impozit [...] potrivit sistemului legal de asigurări de pensii și o contribuție a angajatorului scutită de impozit, care este asimilată acesteia.

3. a) contribuțiile la asigurările de șomaj, la asigurările pentru incapacitate de muncă care nu intră sub incidența punctului 2 prima teză litera b), la asigurările de sănătate, de tratament, de accidente și de răspundere civilă, precum și la asigurările împotriva riscurilor care nu prevăd plăți decât în caz de deces;

[...]”

7 Articolul 10 alineatul 2 din EStG 2002 prevede:

„Condiția pentru deducerea sumelor prevăzute la alineatul 1 punctele 2 și 3 (cheltuieli cu asigurările) este ca

1. acestea să nu aibă o legătură economică directă cu veniturile scutite,

[...]”

8 Articolul 10 alineatul 3 din EStG 2002 prevede că cheltuielile cu asigurările menționate la articolul 10 alineatul 1 punctul 2 teza a doua din această lege sunt luate în considerare în limita unui plafon de 20 000 de euro, acest plafon fiind înmulțit cu doi în cazul impozitării comune a soților.

9 Articolul 32a din EStG 2002, intitulat „Cota de impunere”, are următorul cuprins:

„(1) Impozitul pe venit supus baremului este calculat pe baza venitului impozabil («*versteuernde Einkommen*»). Acesta se ridică, sub rezerva articolelor 32b, 34, 34b și 34c, în euro, după cum urmează:

1. pentru un venit impozabil de până la 7 664 de euro (quantum de bază scutit): la 0;
2. pentru un venit impozabil de la 7 665 de euro până la 12 739 de euro: la $(883,74 \times y + 1 500) \times y$;
3. pentru un venit impozabil de la 12 740 de euro până la 52 151 de euro: la $(228,74 \times z + 2 397) \times z + 989$;
4. pentru un venit impozabil de peste 52 152 de euro: la $0,42 \times x - 7 914$.

«y» reprezintă a zece mia parte din suma care depășește 7 664 de euro din venitul impozabil rotunjit.
«z» reprezintă a zece mia parte din suma care depășește 12 739 de euro din venitul impozabil rotunjit.
«x» reprezintă venitul impozabil rotunjit. Quantumul impozitului astfel rezultat trebuie rotunjit la cel mai apropiat euro.”

10 Potrivit articolului 32b din EStG 2002, intitulat „Rezerva de progresivitate”:

„(1) Dacă o persoană impozabilă pentru o perioadă nelimitată sau pentru întreaga perioadă de impunere [...] a obținut

[...]

3. venituri («*Einkünfte*») care sunt scutite de impozit conform unui acord privind evitarea dublei impuneri sau unui alt acord între state, sub rezerva includerii lor în calculul impozitului pe venit, sau venituri nesupuse impozitului pe venit german, în perioada de impozitare, în aplicarea articolului 1 alineatul 3 sau a articolului 1a ori a articolului 50 alineatul 5 a doua teză punctul 2, atunci când suma acestor venituri este pozitivă,

se aplică o cotă de impunere specială venitului impozabil («*versteuernde Einkommen*») în conformitate cu articolul 32a alineatul 1.

[...]

(2) Cota de impunere specială prevăzută la alineatul 1 este cota rezultată din majorarea sau din reducerea venitului impozabil («*versteuernde Einkommen*»), în conformitate cu articolul 32a alineatul 1, în cadrul calculului impozitului pe venit, după cum urmează

[...]

2. în cazurile prevăzute la alineatul 1 punctele 2 și 3, veniturile («*Einkünfte*») care sunt descrise la acest alineat, urmând să se ia în considerare o cincime a veniturilor extraordinare prevăzute.

[...]”

Convenția franco-germană

- 11 Convenția din 21 iulie 1959 dintre Republica Franceză și Republica Federală Germania privind evitarea dublei impunerii și instituirea unor norme de asistență administrativă și juridică reciprocă (BGBl. II 1961, p. 397), astfel cum a fost modificată prin actele adiționale semnate la 9 iunie 1969 (BGBl. II 1970, p. 717), la 28 septembrie 1989 (BGBl. II 1990, p. 770) și la 20 septembrie 2001 (BGBl. II 2002, p. 2370) (denumită în continuare „convenția franco-germană”), prevede la articolul 14 alineatul 1:

„Retribuțiile, salariile și alte remunerații similare, precum și pensiile pentru limită de vârstă plătite de unul dintre statele contractante, de un land sau de o persoană juridică de drept public din statul sau din landul respectiv unor persoane fizice care au reședința în celălalt stat pentru serviciile prestate în cadrul administrației sau al forțelor armate în prezent sau în trecut sunt impozitate numai în primul stat. [...]”

- 12 Articolul 20 alineatul 1 din convenția franco-germană prevede:

„În cazul persoanelor stabilite în Republica Federală, dubla impozitare se evită astfel:

- a) din baza de impozitare germană se elimină, sub rezerva literelor b) și c), veniturile provenite din Franța și elementele patrimoniale situate în Franța, care, în temeiul prezentei convenții, sunt impozabile în Franța. Prezenta dispoziție nu limitează dreptul Republicii Federale de a lua în considerare, la stabilirea cotei de impunere, veniturile și elementele patrimoniale excluse în acest mod.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 13 Reclamantii din litigiul principal sunt căsătoriți și, în cursul anilor 2005 și 2006, aveau reședința în Germania, unde au fost supuși împreună la plata impozitului pe venit.
- 14 În cursul anilor 2005 și 2006, domnul Bechtel a obținut venituri în temeiul ocupării unui post de funcționar în cadrul funcției publice germane, în timp ce doamna Bechtel, cetățean francez, a lucrat ca funcționar în administrația franceză a finanțelor publice și a obținut, în această calitate, salarii brute în cuantum de 22 342 de euro în anul 2005 și, respectiv, de 24 397 de euro în 2006.
- 15 Potrivit fișelor sale de salariu, din remunerația brută a reclamantei din litigiul principal fuseseră deduse pozițiile următoare: impozitul reținut la sursă, contribuția pentru pensia civilă, contribuția pentru pensia civilă aplicată asupra indemnizației lunare pentru cunoștințe de specialitate, contribuția la Mutuelle des Agents des Impôts, contribuțiile la asigurarea complementară pentru pensie de invaliditate și pentru pensiile de urmași ai funcționarilor din administrația finanțelor publice, contribuția lucrătorului la asigurarea de sănătate fără plafon (contribuția salariatului la casa de asigurări de sănătate) și contribuția la asigurarea complementară de pensii din sectorul public.
- 16 Administrația finanțelor publice din Offenburg a exclus din baza de calcul al impozitului pe venitul reclamantilor din litigiul principal remunerația brută a reclamantei din litigiul principal pentru anii 2005 și 2006, ca fiind venituri scutite în temeiul convenției franco-germane.
- 17 În schimb, această remunerație brută, din care au fost deduse pozițiile „pensie civilă” și „pensie civilă aplicată asupra indemnizației lunare pentru cunoștințe de specialitate”, a fost luată în considerare la calcularea rezervei de progresivitate prevăzute la articolul 32b alineatul 1 punctul 3 din EStG 2002, în vederea calculării cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamantilor din litigiul principal.

- 18 Întrucât au considerat că contribuțiile reținute din salariul doamnei Bechtel trebuiau să fie deduse din quantumul salariului care trebuia luat în considerare la calcularea rezervei de progresivitate, reclamantii din litigiul principal au introdus o acțiune la Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania). Întrucât această acțiune a fost respinsă printr-o hotărâre din 31 iulie 2013, ei au formulat recurs în fața Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).
- 19 Această instanță precizează că, în conformitate cu articolul 14 alineatul 1 și cu articolul 20 alineatul 1 litera a) din convenția franco-germană, veniturile pe care le obține doamna Bechtel din activitatea sa din Franța trebuie să fie excluse din baza de calcul al impozitului pe venit german al reclamantilor din litigiul principal. Cu toate acestea, părțile din litigiul principal ar fi de acord că, în conformitate cu articolul 32b alineatul 1 punctul 3 din EStG 2002, aceste venituri trebuie să fie incluse în calculul unei cote de impozitare speciale aplicabile venitului impozabil al reclamantilor din litigiul principal.
- 20 Potrivit instanței de trimitere, în conformitate cu legislația germană aplicabilă, cheltuielile cu asigurările cuprinse în remunerația brută a reclamantei din litigiul principal nu intră, din punct de vedere material, sub incidența noțiunii „cheltuieli profesionale” în sensul articolului 9 din EStG 2002.
- 21 În schimb, contribuțiile la Mutuelle des Agents des Impôts, la asigurarea complementară pentru pensie de invaliditate și pentru pensiile de urmași ai funcționarilor din administrația finanțelor publice, la asigurarea complementară de pensii din sectorul funcției publice și contribuția lucrătorului la asigurarea de sănătate fără plafon ar putea intra sub incidența noțiunii de cheltuieli excepționale, întrucât aceste cheltuieli cu asigurările ar corespunde exemplelor prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctul 2 litera a) sau la articolul 10 alineatul 1 punctul 3 litera a) din EStG 2002.
- 22 Cu toate acestea, articolul 10 alineatul 2 punctul 1 din EStG 2002 condiționează deducerea cheltuielilor excepționale de inexistența unei legături economice directe a acestora cu veniturile scutite. Or, întrucât remunerația reclamantei din litigiul principal a fost scutită de impozit în Germania, ar fi dovedită o asemenea legătură economică directă și nu ar fi posibilă deducerea cheltuielilor cu asigurările drept cheltuieli excepționale, iar aceasta indiferent dacă, pentru anii 2005 și 2006, a fost atins plafonul de deducere a cheltuielilor excepționale stabilit la articolul 10 alineatul 3 din EStG 2002 fără cheltuielile cu asigurările ale reclamantei din litigiul principal, fapt care nu ar fi precizat în deciziile atacate.
- 23 Contribuțiile la asigurări ale reclamantei din litigiul principal nu ar putea fi deduse nici în cadrul determinării cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamantilor din litigiul principal, în conformitate cu articolul 32b din EStG 2002. Articolul 32b alineatul 2 punctul 2 din EStG 2002 ar prevedea luarea în considerare a veniturilor („Einkünfte”). Or, în etapa stabilirii veniturilor („Einkünfte”), cheltuielile excepționale nu ar putea fi deduse.
- 24 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a interzicerii deducerii cheltuielilor cu asigurările drept cheltuieli excepționale. Potrivit acestei instanțe, refuzul de a-i acorda contribuabilului rezident dreptul de a deduce quantumul contribuțiilor la asigurările sociale plătite în alt stat membru din baza de impozitare în Germania sau dreptul de a scădea din impozitul datorat în Germania quantumul contribuțiilor la asigurările sociale plătite în alt stat membru ar putea descuraja contribuabilul să își exercite dreptul la libera circulație a lucrătorilor și ar putea constitui o restricționare nejustificată a acestei libertăți fundamentale.
- 25 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 39 CE (în prezent articolul 45 TFUE) se opune unei dispoziții din dreptul german potrivit căreia contribuțiile la sistemele franceze de asigurări de pensii și de sănătate plătite de un lucrător care locuiește în Germania, dar care lucrează în administrația statului francez nu se scad din baza de calcul al impozitului pe venit – spre deosebire de contribuțiile similare plătite la sistemul german de asigurări sociale de un lucrător care își desfășoară activitatea în Germania – dacă, în

temeiul Convenției dintre Republica Federală Germania și Republica Franceză privind evitarea dublei impunerii, salariul acestei persoane nu poate fi impozitat în Germania și conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile altor venituri?

- 2) Răspunsul la prima întrebare va fi afirmativ și atunci când, fie concret, fie în mod forfetar, în cadrul impozitării salariului de către statul francez, contribuțiile la sistemele de asigurări în discuție
- au fost deduse fiscal sau
 - ar fi putut fi cu siguranță deduse fiscal, însă, în lipsa unei cereri în acest sens, ele nu au fost luate în calcul?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 26 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 45 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil care are reședința în acest stat membru, dar lucrează în administrația publică a unui alt stat membru nu poate deduce din baza de calcul al impozitului pe venit în statul membru de reședință contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute din salariul său în statul membru al locului de muncă, spre deosebire de contribuțiile comparabile plătite la sistemul de asigurări sociale al statului membru de reședință, în cazul în care, în temeiul convenției privind evitarea dublei impunerii încheiate între cele două state membre, salariul nu trebuie să fie impozitat în statul membru de reședință al lucrătorului și conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri.
- 27 Instanța de trimitere urmărește de asemenea să afle ce importanță trebuie să fie acordată împrejurării că, în cadrul impozitării salariului de către statul membru al locului de muncă, contribuțiile la asigurări în discuție au fost deduse fiscal fie concret, fie în mod forfetar sau ar fi putut să fie deduse fiscal, însă, în lipsa unei cereri în acest sens, nu au fost deduse.

Cu privire la libertatea de circulație aplicabilă

- 28 Este necesar, cu titlu introductiv, să se examineze dacă articolul 45 TFUE, a cărui interpretare este solicitată de instanța de trimitere, poate fi invocat într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește tratamentul fiscal acordat de un stat membru veniturilor obținute de un rezident al acestui stat membru în cadrul locului de muncă în administrația publică a unui alt stat membru și în special contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute în statul membru al locului de muncă din veniturile menționate.
- 29 Astfel, reclamantii din litigiul principal susțin că, întrucât nu sunt nici salariați, nici lucrători care desfășoară o activitate independentă, situația în discuție în litigiul principal ar trebui să fie apreciată prin prisma articolului 18 primul paragraf TFUE.
- 30 În această privință, trebuie amintit de la bun început că, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 18 TFUE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care Tratatul FUE nu prevede o normă specială de interzicere a discriminării (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 37, Hotărârea din 26 noiembrie 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, punctul 25, Hotărârea din 15 septembrie 2011, Schulz-Delzers și Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punctul 29, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punctul 18).

- 31 Or, principiul nediscriminării a fost instituit, în domeniul liberei circulații a lucrătorilor, prin articolul 45 TFUE (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 38, Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania, C-269/07, EU:C:2009:527, punctele 98 și 99, Hotărârea din 15 septembrie 2011, Schulz-Delzers și Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punctul 29, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punctul 19).
- 32 Potrivit unei jurisprudențe constante, 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 al reședinței sale se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 45 TFUE (Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 76, Hotărârea din 2 octombrie 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, punctul 14, Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punctul 23, precum și Hotărârea din 16 februarie 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punctul 11).
- 33 În ceea ce privește problema dacă reclamanta din litigiul principal – care este angajată a administrației publice a unui stat membru, având reședința în alt stat membru – intră sub incidența noțiunii „lucrător” în sensul articolului 45 TFUE, trebuie amintit că natura juridică a raportului de muncă nu este determinantă pentru aplicarea articolului 45 TFUE, iar faptul că lucrătorul este angajat ca funcționar sau că legătura sa de muncă nu intră în sfera dreptului privat, ci a dreptului public nu are importanță în această privință (a se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punctul 68 și jurisprudența citată).
- 34 Desigur, articolul 45 alineatul (4) TFUE prevede că dispozițiile articolului 45 alineatele (1)-(3) TFUE, care consacră principiul fundamental al liberei circulații a lucrătorilor și eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, nu se aplică încadrării în administrația publică. Cu toate acestea, derogările admise de această dispoziție nu pot, având în vedere caracterul fundamental în sistemul tratatului al principiului liberei circulații a lucrătorilor în interiorul Uniunii, să aibă o aplicare care să depășească scopul pentru care a fost inserată această clauză de exceptare (Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punctul 4, și Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punctul 69).
- 35 Scopul respectiv este acela de a rezerva statelor membre posibilitatea de a restrânge admiterea resortisanților străini pe anumite posturi din administrația publică (Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punctul 4), ce presupun din partea titularilor lor existența unui raport special de solidaritate față de stat, precum și reciprocitatea de drepturi și de obligații care constituie fundamentul legăturii de cetățenie (a se vedea Hotărârea din 17 decembrie 1980, Comisia/Belgia, 149/79, EU:C:1980:297, punctul 10). În schimb, articolul 45 alineatul (4) TFUE nu poate avea ca efect privarea unui lucrător, odată ce a fost admis în serviciul administrației publice a unui stat membru, de aplicarea dispozițiilor de la alineatele (1)-(3) ale articolului 45 TFUE (Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punctul 70 și jurisprudența citată).
- 36 În consecință, reclamanta din litigiul principal intră sub incidența noțiunii „lucrător” în sensul articolului 45 TFUE, iar locul său de muncă în administrația publică a unui stat membru nu conduce la neacordarea beneficiului drepturilor și al protecției pe care i le conferă acest articol.

Cu privire la existența unei restricții în raport cu articolul 45 TFUE

- 37 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor vizează facilitarea exercitării de către resortisanții Uniunii a activităților profesionale de orice natură pe teritoriul Uniunii și se opun măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea printre altele Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610,

punctul 24, Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punctul 33, Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 17, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 43).

- 38 Concluzia expusă la punctul precedent din prezenta hotărâre se referă la măsuri care i-ar putea defavoriza pe resortisanții Uniunii care exercită o activitate profesională într-un stat membru diferit de statul în care au reședința, ceea ce îi include în special pe resortisanții Uniunii care doresc să continue exercitarea unei activități economice într-un anumit stat membru după ce și-au transferat reședința în alt stat membru (Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 44).
- 39 Articolul 45 TFUE se opune, printre altele, măsurilor care, deși sunt aplicabile fără a face distincție în funcție de naționalitate sau de cetățenie, îi pot afecta, prin natura lor, mai mult pe lucrătorii migranți decât pe lucrătorii naționali și, în consecință, prezintă riscul de a-i defavoriza în special pe primii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36).
- 40 În cauza principală, din decizia de trimitere rezultă că reclamanții din litigiul principal au făcut obiectul unei impozitări comune pe venit în Germania, unde locuiau. Salariul obținut de reclamanta din litigiul principal pentru locul său de muncă în administrația publică franceză nu a fost inclus în baza de impozitare a reclamanților din litigiul principal, în temeiul articolului 14 alineatul 1 și al articolului 20 alineatul 1 din convenția franco-germană. Acest salariu a fost însă luat în considerare, în temeiul articolului 20 alineatul 1 din această convenție, pentru stabilirea cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamanților din litigiul principal, calculată în conformitate cu articolul 32b din EStG 2002.
- 41 Din decizia de trimitere reiese de asemenea că anumite contribuții la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare au fost reținute în Franța din salariul plătit reclamantei din litigiul principal. Aceste contribuții nu au putut fi deduse din cuantumul total al veniturilor reclamanților din litigiul principal în temeiul cheltuielilor excepționale. Astfel, deși, potrivit instanței de trimitere, contribuțiile menționate fac parte din punct de vedere material din situațiile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctele 2 și 3 din EStG 2002, ele nu puteau fi deduse cu ocazia calculării venitului impozabil al reclamanților din litigiul principal întrucât aveau o legătură economică directă cu veniturile scutite, salariul reclamantei din litigiul principal nefiind impozitat în Germania.
- 42 Cu ocazia stabilirii cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamanților din litigiul principal în conformitate cu articolul 32b din EStG 2002, salariul reclamantei din litigiul principal a fost luat în considerare, fără a putea fi deduse contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare. Astfel, în conformitate cu articolul 32b alineatul 2 din EStG 2002, calculul cotei de impunere speciale rezultă din majorarea venitului impozabil („versteuernde Einkommen”) cu veniturile („Einkünfte”) scutite. Or, pe de o parte, contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare nu au putut fi deduse cu ocazia calculării venitului impozabil al reclamanților din litigiul principal, întrucât aceste contribuții nu îndeplineau condiția prevăzută la articolul 10 alineatul 2 din EStG 2002, și, pe de altă parte, deducerea contribuțiilor menționate nu era posibilă în etapa calculării veniturilor („Einkünfte”), care sunt definite, în conformitate cu articolul 2 alineatul 2 punctul 2 din EStG 2002, drept excedentul veniturilor față de cheltuielile profesionale.
- 43 Posibilitatea de a opera o deducere a contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare drept cheltuieli excepționale cu ocazia calculării venitului impozabil al contribuabilului constituie un avantaj fiscal, întrucât permite diminuarea venitului impozabil respectiv, precum și a cotei aplicabile acestui venit.

- 44 Condiția, prevăzută la articolul 10 alineatul 2 din EStG 2002, potrivit căreia cheltuielile cu asigurările nu trebuie să aibă o legătură economică directă cu veniturile scutite determină ca acest avantaj să nu fie acordat în situațiile, precum cea în discuție în litigiul principal, în care un contribuabil rezident obține un salariu în alt stat membru decât cel în care are reședința, iar acest salariu este scutit de impozit în statul membru de reședință, deși este luat în considerare în cadrul cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri ale acestui contribuabil.
- 45 Desigur, după cum arată guvernul german, condiția referitoare la lipsa unei legături economice directe cu veniturile scutite se poate aplica nu numai în situații transfrontaliere, ci și în situații pur interne.
- 46 Cu toate acestea, fiind invitat să prezinte exemple de venituri și de cheltuieli naționale care intră sub incidența articolului 10 alineatul 2 din EStG 2002, guvernul german a menționat contribuțiile la asigurări de pensii care sunt datorate în temeiul obținerii unor indemnizații de boală, de invaliditate și de asistență la domiciliu, contribuțiile la asigurări de pensii și la asigurări de sănătate datorate pentru sporurile salariale plătite pentru munca prestată în zilele de duminică, în zilele de sărbători legale și în timpul nopții sau contribuțiile la asigurări de sănătate și la asigurări de pensii datorate pentru obținerea unor prestații în capital ale unui angajator, scutite de impozit în Germania.
- 47 Or, aceste tipuri de indemnizații, de sporuri salariale sau de prestații nu sunt comparabile cu salariile și cu retribuițiile plătite, în schimbul muncii prestate, lucrătorilor salariați din sectorul privat sau agenților contractuali din sectorul public, care, spre deosebire de funcționarii germani, sunt supuși unor contribuții sociale. Rezultă din dosar și din procedura în fața Curții că lucrătorii salariați din sectorul privat și agenții contractuali din sectorul public rezidenți, care obțin salarii și retribuiții de origine germană, din care sunt reținute contribuții la asigurări comparabile cu cele în discuție în litigiul principal, ar putea deduce aceste contribuții din venitul lor impozabil.
- 48 Prin urmare, trebuie să se constate că, deși este aplicabilă fără distincție, condiția referitoare la lipsa unei legături economice directe cu veniturile scutite îi poate afecta mai mult pe contribuabilii rezidenți care obțin salarii în alt stat membru decât cel de reședință și care sunt scutiți în statul membru de reședință.
- 49 Or, refuzul de a deduce contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare reținute în Franța, cum sunt cele în discuție în litigiul principal, determină, pe de o parte, creșterea venitului impozabil al contribuabililor precum reclamantii din litigiul principal și, pe de altă parte, calcularea cotei de impunere speciale, în temeiul acestui venit impozabil majorat, fără ca această cotă să fie corectată prin luarea în considerare a acestor contribuții în alt mod, ceea ce nu s-ar fi întâmplat dacă reclamanta din litigiul principal și-ar fi obținut salariul în Germania, iar nu în Franța.
- 50 Un astfel de tratament dezavantajos îi poate descuraja pe lucrătorii rezidenți să caute, să accepte sau să continue să ocupe un loc de muncă în alt stat membru decât cel de reședință.
- 51 Prin urmare, legislația națională care, precum cea în discuție în litigiul principal, condiționează deducerea cheltuielilor cu asigurările de existența unei legături economice directe cu veniturile scutite constituie, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, interzisă, în principiu, de articolul 45 TFUE.

Cu privire la existența unei justificări

- 52 O astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea printre altele Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 26, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 45).

- 53 În ceea ce privește aspectul dacă situațiile în cauză sunt comparabile obiectiv, trebuie amintit că analiza caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22, Hotărârea din 6 septembrie 2012, *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, *Kohll și Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 46).
- 54 În speță, guvernul german susține că o situație pur națională, în care salariul unui contribuabil este supus competenței de impozitare germane, nu este comparabilă în mod obiectiv cu o situație transfrontalieră, precum cea în discuție în litigiul principal, în care Republica Federală Germania nu are niciun drept de impunere asupra salariului în discuție, în temeiul convenției franco-germane, chiar dacă reclamanta din litigiul principal este impozabilă cu titlu nelimitat în acest stat membru.
- 55 În această privință, trebuie amintit că din jurisprudența constantă a Curții decurge că îi revine, în principiu, statului membru de reședință obligația să acorde contribuabilului toate avantajele fiscale legate de situația sa personală și familială, acest stat membru fiind, fără excepție, cel mai în măsură să aprecieze capacitatea contributivă personală a respectivului contribuabil în măsura în care acesta din urmă are acolo centrul intereselor sale personale și patrimoniale (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 32, Hotărârea din 16 mai 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, punctul 21, Hotărârea din 28 februarie 2013, *Beker și Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 43, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, *Imfeld și Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 43).
- 56 Obligația de a lua în considerare situația personală și familială poate reveni statului membru al locului de muncă numai atunci când contribuabilul obține toate sau aproape toate resursele sale impozabile dintr-o activitate exercitată în acest din urmă stat și nu obține un venit semnificativ în statul membru de reședință, astfel încât acesta nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 36, Hotărârea din 14 septembrie 1999, *Gschwind*, C-391/97, EU:C:1999:409, punctul 27, Hotărârea din 16 mai 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, EU:C:2000:251, punctele 21-23, Hotărârea din 12 decembrie 2002, de *Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 89, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, *Imfeld și Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 44).
- 57 Astfel, în ceea ce privește avantajele rezultate din luarea în considerare a situației sale personale sau familiale, un contribuabil rezident care obține venituri în alt stat membru decât cel în care are reședința nu se găsește într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident care obține venituri în statul membru de reședință, în special atunci când statul membru de reședință al primului contribuabil nu este în măsură să îi acorde aceste avantaje din cauza lipsei unui venit semnificativ în statul membru menționat.
- 58 Or, în cauza principală, situația este diferită. În temeiul impozitării comune a reclamanților din litigiul principal, chiar și în ipoteza în care reclamanta din litigiul principal nu ar dispune în statul membru de reședință de un venit semnificativ, acest stat membru ar fi în măsură să îi acorde avantajele rezultate din luarea în considerare a situației sale personale și familiale, cum ar fi deducerile contribuțiilor în discuție în litigiul principal.
- 59 Reclamanta din litigiul principal se găsește, așadar, într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident care își obține veniturile în statul membru de reședință.

- 60 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 49).
- 61 În acest sens, guvernul german susține că refuzul deducerii în temeiul cheltuielilor excepționale în ceea ce privește veniturile scutite este justificat de motive imperative de interes general legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între Republica Federală Germania și Republica Franceză, precum și de coerența regimului fiscal național.
- 62 Pe de o parte, acest guvern arată că, în conformitate cu articolul 14 alineatul 1 prima teză din convenția franco-germană, dreptul de impunere a veniturilor plătite de statul francez este atribuit Republicii Franceze și că repartizarea competenței de impozitare astfel convenită ar fi compromisă dacă Republica Federală Germania ar fi constrânsă să țină seama în întregime de contribuțiile la asigurările sociale ale reclamantei din litigiul principal ca fiind cheltuieli excepționale, fără a se întemeia pe ansamblul venitului la nivel mondial.
- 63 Pe de altă parte, dacă dispozițiile articolului 10 alineatul 2 punctul 1 din EStG 2002 ar permite să se țină seama de contribuțiile la asigurările sociale plătite în Franța pentru calcularea venitului impozabil în Germania, acestea ar fi contrare principiului coerenței regimurilor fiscale, în sensul că, deși veniturile scutite plătite în Franța nu sunt luate în considerare la calcularea bazei de impozitare, reclamanta din litigiul principal și-ar putea totuși deduce cheltuielile cu asigurările în cadrul impozitării comune cu soțul său. Cota de impunere majorată în cadrul rezervei de progresivitate a soților ar fi corectată prin intermediul deducerii cheltuielilor cu ocazia calculării venitului impozabil. În plus, avantajul rezultat din deducerea contribuțiilor la asigurări ar prezenta o legătură directă cu impozitarea veniturilor corespunzătoare și, în speță, dacă reclamantei din litigiul principal nu i s-ar acorda avantajul teoretic de a-și deduce aceste contribuții la asigurări, ea ar obține avantajul că veniturile sale franceze nu sunt impozitate în Germania.
- 64 Trebuie observat, în primul rând, că, desigur, menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre poate constitui un motiv imperativ de interes general care permite să se justifice o restricție în calea exercitării unei libertăți de circulație în cadrul Uniunii (Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 56, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 68).
- 65 Prin urmare, o asemenea justificare poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea comportamentelor de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 54, Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 60, Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 57, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 75).
- 66 În temeiul unei jurisprudențe constante, deși statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, să stabilească factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale, această repartizare a competenței fiscale nu le permite însă aplicarea unor măsuri contrare libertăților de circulație garantate de tratat. Așadar, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctele 93 și 94, Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punctele 49 și 50, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctele 41 și 42).

- 67 În speță, problema repartizării competenței de impozitare între Republica Franceză și Republica Federală Germania a fost soluționată în convenția franco-germană, potrivit căreia, mai întâi, retribuțiile, salariile și alte remunerații similare plătite de unul dintre statele contractante, de un land sau de o persoană juridică de drept public din statul sau din landul respectiv unor persoane fizice care au reședința în celălalt stat pentru serviciile prestate în cadrul administrației în prezent sau în trecut sunt impozitate numai în primul stat. În continuare, această convenție prevede că veniturile provenite din Franța care, în temeiul acestei convenții, sunt impozabile în Franța, obținute de rezidenții Republicii Federale Germania, sunt excluse din baza de impozitare germană, fără ca această dispoziție să limiteze dreptul Republicii Federale Germania de a lua în considerare, la stabilirea cotei de impunere, veniturile excluse în acest mod. În sfârșit, convenția menționată nu prevede obligația statului sursei veniturilor de a-și asuma integralitatea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care își exercită activitatea economică în acest stat membru și care au reședința în celălalt stat membru.
- 68 Prin urmare, Republica Federală Germania a acceptat în mod liber repartizarea competenței de impozitare astfel cum rezultă aceasta chiar din prevederile convenției franco-germane, renunțând la dreptul de impunere a salariilor, cum sunt cele obținute de reclamanta din litigiul principal, fără a fi scutită prin convenție de obligația sa de a-și asuma integralitatea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său și care își exercită activitatea economică în Franța.
- 69 Acest mecanism de repartizare a competenței de impozitare nu poate fi invocat pentru a justifica refuzul de acordare a avantajelor care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale.
- 70 Pe de o parte, permiterea de către Republica Federală Germania a deducerii contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate, precum cele în discuție în litigiul principal, nu ar repune în discuție repartizarea competenței de impozitare astfel cum a fost aceasta agreată prin convenția franco-germană. Prin acordarea deducerii contribuțiilor respective, Republica Federală Germania nu ar renunța la o parte a competenței sale fiscale în favoarea altor state membre, iar aceasta nu ar afecta competența sa de impozitare a activităților exercitate pe teritoriul său.
- 71 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că o justificare referitoare la repartizarea echilibrată a competenței de impozitare nu poate fi invocată de statul membru de reședință al unui contribuabil pentru a se sustrage de la responsabilitatea care îi incumbă, în principiu, de a acorda contribuabilului menționat deducerile de tip personal și familial care îi revin acestuia, cu excepția cazului în care acest stat este exonerat în temeiul unei convenții de obligația de a-și asuma integralitatea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său și care exercită parțial o activitate economică într-un alt stat membru sau a cazului în care acesta constată că, chiar în lipsa oricărei convenții, unul sau mai multe state ale locului de muncă acordă, în privința veniturilor pe care le impozitează, avantaje legate de luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care nu au reședința pe teritoriul statelor respective, dar care obțin în acestea venituri impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctele 99 și 100, Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 56, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 69).
- 72 Or, după cum s-a arătat la punctele 67 și 68 din prezenta hotărâre, Republica Federală Germania nu este scutită, în temeiul convenției franco-germane, de obligația sa de a-și asuma integralitatea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său.

- 73 În ceea ce privește o eventuală luare în considerare unilaterală de către statul membru al locului de muncă a situației personale și familiale a reclamantei din litigiul principal, acordându-i acesteia deducerea fiscală a contribuțiilor la asigurări în discuție în litigiul principal, trebuie arătat că cererea de decizie preliminară nu cuprinde indicații care să permită să se stabilească dacă o asemenea luare în considerare a avut loc sau, cel puțin, dacă ar fi posibilă.
- 74 În orice caz, reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal nu stabilește nicio corelație între avantajele fiscale acordate rezidenților statului membru în cauză și avantajele fiscale de care acești rezidenți pot beneficia în statul membru al locului lor de muncă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2013, *Imfeld și Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 73).
- 75 În al doilea rând, în ceea ce privește necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal, dacă un asemenea motiv imperativ de interes general poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, Curtea impune o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2010, *Dijkman și Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, punctele 54 și 55, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 26 mai 2016, *Kohll și Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 60).
- 76 În speță, argumentul guvernului german intenționează să demonstreze, pe de o parte, că refuzul deducerii cheltuielilor excepționale urmărește să garanteze că cota de impunere majorată în cadrul rezervei de progresivitate a soților nu este corectată prin intermediul reducerii venitului impozabil și, pe de altă parte, că avantajul rezultat din deducerea contribuțiilor ar fi compensat prin impunerea veniturilor care au o legătură directă cu aceste contribuții.
- 77 Or, trebuie arătat că nu există nicio legătură directă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 75 din prezenta hotărâre, între, pe de o parte, metoda de exonerare cu rezervă de progresivitate, în temeiul căreia statul membru de reședință renunță la impozitarea veniturilor obținute în alt stat membru, deși ține seama de aceste venituri pentru a stabili cota de impozitare aplicabilă venitului impozabil, și, pe de altă parte, refuzul de a lua în considerare contribuții care au o legătură directă cu veniturile scutite. Astfel, efectivitatea caracterului progresiv al impozitului pe venit în statul membru de reședință, pe care o urmărește metoda de exonerare cu rezervă de progresivitate, nu depinde de limitarea luării în considerare a situației personale și familiale a contribuabilului la cheltuielile legate de veniturile impozitate în acest stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2002, de *Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 109).
- 78 În plus, întrucât a fost de acord, prin convenția franco-germană, ca veniturile obținute în Franța să fie impozitate numai în acest stat membru, Republica Federală Germania nu poate afirma că inconvenientul rezultat din refuzul deducerii contribuțiilor cum sunt cele în discuție în litigiul principal este compensat prin neimpozitarea acestor venituri în Germania. Un asemenea argument ar avea ca efect, în fapt, repunerea în discuție a repartizării competenței de impozitare convenite în mod liber de Republica Federală Germania în cadrul convenției franco-germane.
- 79 Prin urmare, refuzul de a-i acorda contribuabilului rezident avantajele rezultate din luarea în considerare a situației sale personale și familiale sub forma unor deduceri ale contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare, cum sunt cele în discuție în litigiul principal, în calitate de cheltuieli excepționale nu poate fi justificat nici prin motive legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare, nici prin menținerea coerenței fiscale.
- 80 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 45 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil care are

reședința în acest stat membru, dar lucrează în administrația publică a unui alt stat membru nu poate deduce din baza de calcul al impozitului pe venit în statul membru de reședință contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute din salariul său în statul membru al locului de muncă, spre deosebire de contribuțiile comparabile plătite la sistemul de asigurări sociale al statului membru de reședință, în cazul în care, în temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state membre, salariul nu trebuie să fie impozitat în statul membru de reședință al lucrătorului și conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 81 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 a zecea) declară:

Articolul 45 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil care are reședința în acest stat membru, dar lucrează în administrația publică a unui alt stat membru nu poate deduce din baza de calcul al impozitului pe venit în statul membru de reședință contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute din salariul său în statul membru al locului de muncă, spre deosebire de contribuțiile comparabile plătite la sistemul de asigurări sociale al statului membru de reședință, în cazul în care, în temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state membre, salariul nu trebuie să fie impozitat în statul membru de reședință al lucrătorului și conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri.

Semnături