CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOAMNA LAILA MEDINA
prezentate la 9 februarie 2023[1]

Cauza C-15/22

RF
împotriva
Finanzamt G

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fondul european de dezvoltare (FED) – Impozit pe venit – Scutire acordată salariilor în legătură cu proiecte legate de ajutorul pentru dezvoltare finanțat din resurse bugetare naționale – Tratament diferit al salariului câștigat în legătură cu un proiect finanțat de FED – Articolul 63 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 4 alineatul (4) TFUE – Exercitarea unor competențe paralele – Articolele 208 și 210 TFUE – Cooperarea pentru dezvoltare – Obligația de a promova politicile de cooperare pentru dezvoltare – Principiul cooperării loiale – Facilitarea îndeplinirii misiunii Uniunii – Realizarea obiectivelor Uniunii – Efect direct”

1. Statele membre pot trata în mod diferit, în scopul impozitului pe venitul persoanelor fizice, salariul persoanelor care lucrează la proiecte de cooperare pentru dezvoltare desfășurate în țări terțe[2] și finanțate de Fondul european de dezvoltare (denumit în continuare „FED”) față de un salariu obținut prin munca depusă la proiecte similare care, în schimb, sunt finanțate din resurse bugetare naționale?

2. Prezenta cauză privește o practică administrativă națională germană (denumită în continuare „norma fiscală națională în cauză”). Aceasta acordă o scutire de impozitul pe venit pentru salariile plătite pentru munca la proiectele de ajutor pentru dezvoltare din străinătate care sunt finanțate în proporție de cel puțin 75 % de un minister federal responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de stat de asistență pentru dezvoltare[3] (denumite în continuare împreună „resurse bugetare naționale”). Cu toate acestea, salariul unui angajat care lucrează la un proiect de ajutor finanțat de FED nu beneficiază de o astfel de scutire.

3. Instanța de trimitere solicită Curții de Justiție în esență să stabilească dacă principiul cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE privind domeniul cooperării pentru dezvoltare trebuie interpretat în sensul că se opune ca statele membre să impoziteze salariile obținute în legătură cu proiectele de ajutor finanțate de FED, în

1 Limba originală: engleza.

2 Cooperarea poate lua mai multe forme, dar „cooperarea pentru dezvoltare” este de obicei înțeleasă ca fiind sinonimă cu asistența oficială pentru dezvoltare.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

timp ce o astfel de scutire este acordată pentru un salariu obținut în legătură cu un proiect finanțat din resurse bugetare naționale. În plus, diferența de tratament care rezultă din această normă fiscală ridică de asemenea problema dacă dispozițiile din tratat privind libertățile fundamentale trebuie aplicate în prezenta cauză.

4. Prin urmare, Curtea se confruntă cu sarcina delicată de a stabili dacă libertățile fundamentale și/sau principiul cooperării loiale prevăzute la articolul 4 alineatul (3) TUE se aplică în domeniul cooperării pentru dezvoltare și, în caz afirmativ, în ce mod. Aceasta nu este nicidecum o întrebare simplă, întrucât Uniunea și statele membre pot exercita competențe paralele în acest domeniu [4]. Prezenta cauză abordează de asemenea o dezbatere globală mai amplă care privește tratamentul fiscal al asistenței pentru dezvoltare și eficacitatea acestuia [5].

I. Contextul juridic

A. Dreptul internațional

1. Convenția Lomé IV

5. Cea de a patra convenție ACP-CEE semnată la Lomé la 15 decembrie 1989 a fost încheiată între grupul de state din Africa, Caraibe și Pacific („statele ACP”) și Comunitatea Economică Europeană (CEE) (în continuare „Convenția Lomé IV”) [6]. Această convenție a fost aprobată printr-o decizie a Consiliului și a Comisiei din 25 februarie 1991 [7].

6. Articolul 2 din Convenția Lomé IV prevede că cooperarea ACP-CEE, „fondată pe un regim de drept și pe existența instituțiilor comune”, trebuie exercitată pe baza principiilor egalității între parteneri, respectului pentru suveranitatea acestora, interesului reciproc și interdependenței, precum și a dreptului fiecărui stat de a-și stabili propriile opțiuni politice, sociale, culturale și economice.

7. Articolul 9 din convenția respectivă prevede:

„Pentru a spori eficacitatea instrumentelor prezentei convenții, părțile contractante adoptă, în cadrul responsabilităților care le revin, orientări, priorități și măsuri care favorizează atingerea obiectivelor stabilite în prezenta convenție […]”

4 În temeiul articolului 4 alineatul (4) TFUE, în domeniile cooperării pentru dezvoltare și ajutorului umanitar, Uniunea dispune de competență pentru a întreprinde acțiuni și pentru a duce o politică comună, fără ca exercitarea acestei competențe să poată avea ca efect lipsirea statelor membre de posibilitatea de a-și exercita propria competență.

5 A se vedea de exemplu, mai recent, hubul privind tratamentul fiscal al asistenței oficiale pentru dezvoltare, lansat în ianuarie 2022 de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). A se vedea de asemenea Declarația de la Paris privind eficacitatea ajutorului, adoptată în anul 2005 și reafirmată la Accra în anul 2008 în cadrul forumurilor la nivel ministerial convocate de OCDE (disponibilă la adresa electronică https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 JO 1991, L 229, p. 3.

7 91/400/CECO, CEE, JO 1991, L 229, p. 1.

2. Acordul de la Cotonou

8. Acordul de parteneriat între [statele ACP], pe de o parte, și Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de altă parte[8], semnat la Cotonou la 23 iunie 2000 („Acordul de la Cotonou"), a fost aprobat prin Decizia 2003/159/CE a Consiliului din 19 decembrie 2002[9]. Acesta a intrat în vigoare la 1 aprilie 2003 și a înlocuit Convențiile Lomé existente.

9. Articolul 2 din Acordul de la Cotonou stabilește principiile fundamentale ale cooperării ACP-CE, care este „fondată pe un regim de drept și pe existența instituțiilor comune".

10. Articolul 3 din Acordul de la Cotonou prevede că „[p]ărțile […] iau toate măsurile corespunzătoare generale și speciale pentru a asigura executarea obligațiilor care decurg din prezentul acord și pentru a facilita realizarea obiectivelor acestuia […]".

11. Articolul 70 litera (a) din Acordul de la Cotonou prevede că cooperarea sprijină „finanțarea microproiectelor la nivel local care au un impact economic și social asupra vieții populațiilor, răspund unei nevoi prioritare exprimate și constatate și sunt aplicate la inițiativa și cu participarea activă a colectivității locale care beneficiază de acestea".

12. Articolul 71 din acest acord prevede:

„(1) Microproiectele și acțiunile de cooperare descentralizată pot fi finanțate din resursele financiare ale prezentului acord. […]

(2) Participarea la finanțarea microproiectelor și a cooperării descentralizate se asigură prin fonduri a căror contribuție nu poate, în principiu, să depășească trei sferturi din costul total al fiecărui proiect și nu poate fi superioară limitei stabilite în programul indicativ. Restul finanțării se asigură:

(a) de către comunitatea locală în cauză, în cazul microproiectelor (sub formă de contribuții în natură, prestări de servicii sau în numerar, în funcție de posibilități);

[…]

(c) în mod excepțional de țara ACP în cauză, fie sub forma unei contribuții financiare, fie prin folosirea echipamentului public sau prin furnizare de servicii.

[…]"

B. Dreptul Uniunii Europene

13. FED-urile au fost create pentru a finanța cooperarea cu statele ACP și cu țările și teritoriile de peste mări, inițial prin intermediul unei anexe la Tratatul CEE și ulterior prin acorduri interne între statele membre reunite în cadrul Consiliului. Un FED finanțează orice proiect sau program care contribuie la dezvoltarea economică, socială sau culturală a țărilor în cauză. Fiecare FED este încheiat pentru o perioadă de mai mulți ani, adesea cinci ani, care corespunde perioadei de valabilitate a diferitelor acorduri și convenții prin care UE și statele sale membre au stabilit

[8] JO 2000, L 317, p. 3, Ediție specială 11/vol. 23, p. 3.

[9] JO 2003, L 65, p. 27, Ediție specială 11/vol. 31, p. 93.

parteneriatul special cu statele ACP. Din punct de vedere istoric, FED-urile nu au fost incluse în bugetul general al Uniunii Europene. În consecință, au fost adoptate reglementări financiare specifice pentru a pune în aplicare obligațiile care decurg din acordurile internaționale și pentru a stabili în special finanțarea FED [10].

1. Cel de al șaptelea FED [11]

14. Reprezentanții guvernelor statelor membre ale Comunității Economice Europene, reuniți în cadrul Consiliului, au adoptat la 16 iulie 1990 Acordul intern 91/401/CEE privind finanțarea și administrarea ajutorului comunitar în temeiul [Convenției Lomé IV] [12]. Prin intermediul acestui acord, statele membre au instituit cel de al șaptelea FED. Dispozițiile de punere în aplicare a acestui acord intern fac obiectul Regulamentului financiar 91/491/CEE din 29 iulie 1991 aplicabil cooperării în vederea finanțării dezvoltării în temeiul [Convenției Lomé IV] [13].

15. Ordonatorul de credite a decis să închidă cel de al șaptelea FED la 31 august 2008. În absența unui temei juridic pentru închiderea FED, soldurile rămase, precum și contractele și deciziile aferente au fost transferate celui de al nouălea FED, în conformitate cu dispozițiile părții 3 din Regulamentul financiar aplicabil celui de al nouălea FED [14].

2. Cel de al nouălea FED

16. După Acordul de la Cotonou, a fost adoptat Acordul intern 2000/770/CE între reprezentații guvernelor statelor membre reuniți în cadrul Consiliului privind finanțarea și gestionarea ajutoarelor comunitare în cadrul Protocolului financiar la [Acordul de la Cotonou] și privind alocarea de asistență financiară pentru țările și teritoriile de peste mări cărora li se aplică partea a patra din Tratatul CE [15]. Dispozițiile de punere în aplicare a acestui acord intern fac obiectul Regulamentului financiar din 27 martie 2003.

C. Dreptul german

17. Articolul 1 alineatul (1) prima teză din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare „EStG”), în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală, prevede că persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința permanentă sau obișnuită în Germania sunt integral supuse la plata impozitului pe venit în această țară.

18. În temeiul articolului 2 alineatul (1) din EStG, veniturile dintr-o activitate salariată pe care persoana impozabilă le primește în timp ce este supusă integral la plata impozitului sunt supuse impozitului pe venit.

[10] Începând cu anul 2021, programele FED au fost incluse în cadrul financiar multianual al Uniunii și, prin urmare, au fost supuse regulamentelor financiare ale Uniunii în același mod ca și alte programe de finanțare ale Uniunii. A se vedea https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

[11] Decizia de trimitere se referă la cel de al șaptelea și cel de al nouălea FED. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă ambele sunt aplicabile în prezenta cauză.

[12] JO 1991, L 229, p. 288.

[13] JO 1991, L 266, p. 1.

[14] A se vedea Conturile finale pentru al șaptelea, al optulea, al nouălea și al zecelea Fond european de dezvoltare pentru exercițiul financiar 2008 (JO 2009, C 274, p. 1).

[15] JO 2000, L 317, p. 355, Ediție specială, 11/vol. 22, p. 50.

19. Articolul 34c din EStG 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 reducere 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 scutire, parțială sau totală, de impozitul pe venit pentru veniturile din străinătate sau să stabilească o sumă forfetară, în cazul în care este oportun pentru motive economice sau în cazul în care aplicarea alineatului (1) al prezentului articol se dovedește deosebit de dificilă.”

20. Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal al Finanțelor, Germania) a emis la 31 octombrie 1983 instrucțiuni privind tratamentul fiscal al veniturilor obținute din activități desfășurate în străinătate [16] (denumite în continuare „instrucțiunile Ministerului Finanțelor”), adresate autorităților fiscale centrale ale landurilor. Acestea prevăd, în secțiunea I punctul 4, că printre altele activitățile desfășurate în străinătate pentru un contractant național în legătură cu ajutorul public german pentru dezvoltare în cadrul cooperării tehnice sau financiare sunt scutite de impozitul pe venit.

21. Potrivit deciziei de trimitere, autoritățile fiscale germane au interpretat sintagma „ajutor public german pentru dezvoltare” în sensul că vizează numai măsurile de ajutor pentru dezvoltare care sunt finanțate direct din fonduri bugetare germane fie de ministerul federal responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare, fie de către GIZ.

II. Litigiul principal și întrebarea preliminară

22. În perioada cuprinsă între 12 aprilie 2009 și 31 octombrie 2012, RF a lucrat ca șefă de proiect pentru o societate de ajutor pentru dezvoltare cu sediul în Germania. Aceasta a lucrat în Africa în cadrul programului de microproiecte (PMP) (denumit în continuare „programul în cauză”), în temeiul unui contract de muncă pe durată determinată [17]. Programul a fost finanțat, integral sau parțial, din resursele Uniunii Europene și ale statelor sale membre, și anume în cadrul celui de al șaptelea și al celui de al nouălea FED [18].

23. În această perioadă, RF avea reședința și centrul intereselor în Germania, unde, prin urmare, era supusă integral la plata impozitului, în timp ce locul său de muncă era în Africa.

24. Întrucât societatea de ajutor pentru dezvoltare a considerat că salariul lui RF era scutit în temeiul instrucțiunilor Ministerului Finanțelor, aceasta nu a reținut la sursă impozitul pe salariul respectiv pentru exercițiile financiare 2011 și 2012 și nu a plătit acest impozit autorităților fiscale

16 BStBl. 1983 I, p. 470.

17 Decizia de trimitere nu conține niciun detaliu cu privire la țara în cauză, dar RF menționează că a fost vorba despre Nigeria (a se vedea punctul 6 din observațiile scrise).

18 Astfel cum s-a menționat deja, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă activitatea desfășurată de RF se referea atât la cel de al șaptelea, cât și la cel de al nouălea FED.

competente. Potrivit dosarului depus la Curte, această societate a primit inițial un certificat de scutire, care a fost condiționat de respectarea instrucțiunilor Ministerului Finanțelor. Salariul lui RF nu a fost impozitat nici în Africa, la locul de muncă.

25. Societatea de ajutor pentru dezvoltare a fost supusă unui audit al impozitului pe salarii de către autoritățile fiscale competente. Aceste autorități au declarat că programul nu a fost finanțat de ministerul federal responsabil cu cooperarea pentru dezvoltare sau de GIZ, ci de FED. Prin urmare, prin avizele de impunere din 13 februarie 2014, autoritățile respective au decis că salariul lui RF trebuie să fie supus impozitului pe venit pentru anii 2011 și 2012.

26. RF a depus o plângere împotriva acestei decizii în fața autorităților respective, care au respins-o. Aceasta a introdus ulterior o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal Köln, Germania), care nu a fost admisă. RF formulează recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) (denumită în continuare „instanța de trimitere”).

27. În decizia de trimitere, instanța de trimitere arată că, în temeiul dreptului național, recursul este neîntemeiat, întrucât salariul lui RF nu a fost finanțat în mod direct din nicio resursă bugetară națională și, în consecință, activitatea acesteia în străinătate nu a fost legată de ajutorul public german pentru dezvoltare. Instanța de trimitere consideră că distincția făcută de administrație nu este contrară nici principiului egalității de tratament, întrucât beneficiul fiscal în cauză este motivat de sprijinul acordat anumitor sectoare ale economiei germane și, în consecință, este justificat din punct de vedere constituțional.

28. Cu toate acestea, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea legislației în cauză cu dreptul Uniunii. Aceasta subliniază că, spre deosebire de situația din cauza Petersen [19], norma fiscală în cauză nu constituie o restricție privind libera circulație și, în special, privind libera circulație a lucrătorilor, întrucât niciun lucrător sau angajator nu este discriminat pentru motivul că provine dintr-un alt stat membru.

29. Potrivit instanței de trimitere, norma fiscală în cauză ar putea fi contrară principiului cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE. RF susține, în această privință, că rezultă din acest principiu și din obligația statelor membre de a-și coordona politicile de dezvoltare că există o îndatorire de a include proiectele finanțate din resurse ale Uniunii în domeniul de aplicare al scutirii fiscale în discuție. Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că, având în vedere competența proprie a statelor membre în domeniul ajutorului pentru dezvoltare, nu este sigur dacă acestora li se poate interzice să adopte măsuri de politică de ajutor pentru dezvoltare menite să promoveze comerțul lor exterior. O astfel de îndatorire nu rezultă nici din Acordul de la Cotonou.

30. În aceste condiții, instanța de trimitere a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (3) [TUE] și articolul 208 [TFUE] coroborat cu articolul 210 [TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici administrative naționale potrivit căreia nu se renunță la impozitare în cazurile în care un proiect de cooperare pentru dezvoltare este finanțat din [FED], în timp ce, în anumite condiții, se renunță la impozitarea salariului pe care lucrătorul îl obține ca urmare a unui raport de muncă actual pentru o activitate în legătură cu ajutorul

[19] Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

public german pentru dezvoltare, în cadrul cooperării tehnice sau financiare, în măsura în care această activitate este finanțată în proporție de cel puțin 75 % de un minister federal responsabil de cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de stat de ajutor pentru dezvoltare?”

31. Au prezentat observații scrise RF, guvernul german și Comisia Europeană. Aceste părți au prezentat de asemenea pledoarii în ședința din 23 noiembrie 2022.

III. Evaluare

A. Observații preliminare

32. În primul rând, guvernul german, fără a ridica în mod oficial o obiecție cu privire la întrebarea preliminară, exprimă totuși îndoieli cu privire la admisibilitatea acesteia. Acesta a susținut în observațiile sale scrise și în ședință în esență că scutirea prevăzută de norma fiscală națională în cauză presupune în mod necesar ca proiectul să fie finanțat în proporție de cel puțin 75 % din resurse bugetare naționale. Cu alte cuvinte, pentru ca norma fiscală să fie aplicabilă, salariul pe care îl primește un angajat trebuie să rezulte dintr-o activitate care primește cel puțin 75 % din finanțare din aceste resurse. Totuși, acest lucru nu înseamnă că o astfel de activitate este în întregime scutită de impozit, întrucât proporția activității care nu este finanțată din aceste resurse va fi în continuare supusă impozitării (și anume, până la un maxim de 25 %).

33. În această privință, dorim să subliniem că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările privind interpretarea dreptului Uniunii adresate de o instanță națională în contextul factual și legislativ pe care această instanță are sarcina de a-l defini și a cărui exactitate nu este o chestiune a cărei determinare revine Curții se bucură de o prezumție de pertinență [20].

34. În opinia noastră, chiar dacă pot exista lacune în contextul juridic prezentat în decizia de trimitere, este clar modul în care funcționează norma fiscală națională în cauză. În esență, instanța națională a explicat că această normă prevede că un salariu primit pentru o activitate în domeniul asistenței pentru dezvoltare este scutit de impozitul pe venit, cu condiția ca această activitate să fie finanțată prin utilizarea de fonduri din resurse bugetare naționale, în timp ce un salariu obținut pentru o astfel de activitate finanțată din fonduri FED este supus impozitării. În consecință, considerăm că Curtea poate furniza instanței de trimitere elemente de interpretare a dreptului Uniunii în contextul aprecierii normei fiscale în cauză.

35. În al doilea rând, prin intermediul întrebării sale, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE se opune normei fiscale naționale în cauză. Cu toate acestea, Comisia a sugerat în observațiile sale scrise ca în formularea întrebării să fie inclusă o trimitere explicită la libertățile fundamentale prevăzute în tratate. În consecință, prin intermediul întrebărilor sale scrise Curtea a solicitat părților să furnizeze un răspuns în ședință cu privire la libertățile fundamentale. În ședință, atât RF, cât și Comisia au susținut că norma fiscală în cauză se încadrează în domeniul de aplicare al libertăților fundamentale, în timp ce guvernul german a susținut că aceste libertăți nu se aplică în prezenta cauză.

[20] A se vedea printre altele Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 36 și jurisprudența citată).

36. Reamintim că este posibil ca Curtea să fie nevoită să reformuleze întrebarea care îi este adresată. De asemenea, Curtea poate fi pusă în situația de a lua în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut referire în enunțul întrebărilor sale [21].

37. În această privință, în primul rând, trebuie observat că în decizia de trimitere, chiar dacă menționează libertatea de circulație consacrată de articolul 45 TFUE și dispozițiile Acordului de la Cotonou, instanța de trimitere ajunge la concluzia că aceste dispoziții nu se opun reglementării naționale în cauză, întrucât RF nu este un lucrător dintr-un alt stat membru [22].

38. Este important de remarcat faptul că cererea de decizie preliminară în cauza Petersen [23] privea aceeași normă fiscală națională, și anume aceleași prevederi din instrucțiunile Ministerului Finanțelor precum în prezenta cauză. Cu toate acestea, Curtea a examinat un aspect diferit al acestei norme, și anume locul de stabilire a angajatorului. În cauza Petersen, lucrătorul respectiv a fost angajat de un angajator stabilit în Danemarca care desfășura un proiect de ajutor pentru dezvoltare finanțat de Agenția Daneză pentru Dezvoltare Internațională. Curtea a observat că scutirea de impozitul pe venit presupunea ca angajatorul să aibă sediul social în Germania și a considerat că o astfel de cerință a constituit o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, interzisă în temeiul articolului 45 TFUE [24]. În prezenta cauză, situația de fapt din acțiunea principală nu privește aceeași cerință (care este, de fapt, îndeplinită), întrucât atât RF, cât și societatea de ajutor pentru dezvoltare sunt stabilite în Germania. În orice caz, este vorba de o situație pur internă în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor.

39. Cu toate acestea, subliniem că norma fiscală națională în cauză tratează în mod diferit angajații și în funcție de *originea fondurilor* furnizate pentru proiectul de ajutor. Scutirea fiscală este acordată sau refuzată angajatului care lucrează la proiectul respectiv după cum un proiect de cooperare pentru dezvoltare este finanțat direct din resurse bugetare naționale sau din resurse FED. Astfel, este oportun să începem prin a stabili dacă și, în caz afirmativ, care dintre celelalte libertăți fundamentale se pot aplica în prezenta cauză.

B. Relevanța celorlalte libertăți fundamentale

40. Pentru a determina dacă o măsură națională ține de domeniul de aplicare al unei libertăți fundamentale, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că trebuie luat în considerare *obiectul* reglementării în cauză [25].

41. În opinia noastră, pentru motivele menționate anterior [26], cauza principală nu poate fi examinată în lumina articolului 45 TFUE. Totuși, faptul că această cauză privește efectul normei fiscale naționale în cauză asupra lucrătorilor transfrontalieri, dar nu și modul în care aceasta afectează finanțarea proiectelor de ajutor nu exclude aplicarea celorlalte libertăți fundamentale, cu excepția cazului în care aceste alte libertăți fundamentale sunt considerate accesorii în raport

21 Hotărârea din 13 octombrie 2016, M. și S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punctul 16 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 31 mai 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, punctul 27).

22 Trimiterea preliminară, punctele 29 și 30. Cu toate acestea, trebuie să subliniem că, deși este rezidentă în Germania, RF și-a îndeplinit sarcinile în țara terță în cauză în cadrul respectivului program de ajutor.

23 Hotărârea din 28 februarie 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 *Ibidem*, punctele 39-43.

25 A se vedea în special Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 26), Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 90), și Hotărârea din 21 mai 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punctul 31).

26 A se vedea punctul 38 de mai sus.

cu libera circulație a lucrătorilor [27]. În anumite situații specifice în care două libertăți fundamentale sunt la fel de importante în sensul reglementării în cauză, Curtea a considerat că aceste situații se raportează la ambele libertăți fundamentale în același timp [28]. Potrivit jurisprudenței relevante, o astfel de situație specifică poate apărea atunci când una dintre libertățile fundamentale nu se aplică în cauza respectivă, întrucât *toate elementele* situației se limitează, în sensul acestei libertăți, la interiorul unui singur stat membru [29]. Totuși, acest lucru poate să nu fie valabil și pentru celelalte libertăți fundamentale. Rezultă că situația în cauză se poate limita în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor la interiorul unui singur stat membru, dar poate avea un element transfrontalier în privința altor libertăți.

42. În prezenta cauză, observăm că o normă fiscală precum cea în discuție în litigiul principal are ca efect crearea unei diferențe de tratament în funcție de *originea fondurilor*. După cum reiese în mod clar din decizia de trimitere, scutirea fiscală în cauză este acordată în ceea ce privește o activitate de ajutor pentru dezvoltare în străinătate finanțată din resurse bugetare naționale, dar este refuzată atunci când finanțarea este acordată de FED. În această privință, în hotărârea pronunțată recent de Marea Cameră în cauza Comisia/Ungaria [30], Curtea a statuat că legislația națională care tratează în mod diferit asociațiile și fundațiile stabilite în Ungaria în funcție de originea națională sau „străină” a sprijinului financiar pe care îl primesc intră sub incidența articolului 63 TFUE [31]. În consecință, în prezenta cauză, având în vedere că diferența de tratament în discuție constă în originea fondurilor, trebuie să se examineze dacă și, în caz afirmativ, în ce măsură o normă fiscală națională precum cea în cauză în acțiunea principală este susceptibilă să afecteze exercitarea liberei circulații a capitalurilor consacrată la articolul 63 TFUE. În această privință, trebuie subliniat că, în ceea ce privește articolul 63 TFUE, rezultă din jurisprudența constantă a Curții că acest articol are *efect direct*, astfel încât poate fi invocat în fața instanțelor naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare [32].

43. Luând în considerare un astfel de efect direct și în lumina argumentelor orale prezentate de RF și de Comisie, vom începe prin a examina dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei norme fiscale a unui stat membru care prevede o scutire de impozitul pe venit pentru salariul încasat de un angajat repartizat la activități de ajutor pentru dezvoltare numai în cazul în care o asemenea activitate este finanțată în proporție de cel puțin 75 % din resurse bugetare naționale, dar are ca efect privarea unui salariat de beneficiul unei astfel de scutiri atunci când el este repartizat la o activitate de această natură, finanțată în aceeași proporție de unul dintre FED-uri.

27 Curtea a statuat că, în cazul în care o măsură națională privește în același timp două libertăți fundamentale, este necesar, în principiu, să se examineze măsura în litigiu numai în raport cu una dintre aceste două libertăți dacă se dovedește că, în împrejurările specifice ale acțiunii principale, una dintre acestea este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte [a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 octombrie 2004, Omega (C-36/02, EU:C:2004:614, punctul 26 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, (C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 37)].

28 A se vedea de exemplu Hotărârea din 11 iunie 2009, X și Passenheim-van Schoot (C-155/08 și C-157/08, EU:C:2009:368, punctul 40). Poate exista o suprapunere între libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, în special în cazul participațiilor și al dividendelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punctele 23 și 24).

29 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 mai 2013, Libert și alții (C-197/11 și C-203/11, EU:C:2013:288, punctul 33 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 15 noiembrie 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punctul 47 și jurisprudența citată).

30 Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparența asocierii) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 *Ibidem*, punctele 61, 62 și 65.

32 A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 septembrie 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, punctul 49).

C. Libera circulație a capitalurilor consacrată la articolul 63 TFUE

1. Domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE

a) Domeniul de aplicare teritorial

44. În primul rând, articolul 63 TFUE prevede că sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. Instanța de trimitere precizează că tratamentul fiscal diferențiat în cauză nu este discriminatoriu în sensul tratatelor, întrucât activitatea de ajutor pentru dezvoltare în străinătate finanțată direct din resursele Uniunii nu constituie o finanțare din partea unui alt stat membru [33].

45. În această privință, observăm că, în prezenta cauză, finanțarea furnizată societății de ajutor pentru dezvoltare pentru a desfășura activități de ajutor pentru dezvoltare în străinătate este asigurată de FED. Astfel cum s-a explicat la punctele 13 și 16 de mai sus, finanțarea FED a fost adoptată printr-un acord intern între reprezentanții guvernelor statelor membre, reuniți în cadrul Consiliului, și face obiectul unor regulamente financiare. În consecință, deși finanțarea întreprinderii în cauză nu este asigurată în mod direct de un alt stat membru, cheltuielile necesare pentru asistența financiară comunitară (de la momentul respectiv) au fost asumate direct de statele membre [34], care au furnizat contribuții financiare la FED. De exemplu, conturile finale pentru cel de al nouălea FED pentru exercițiul financiar 2009 arată că resursele FED reprezintă contribuții „ad-hoc” din partea statelor membre ale Uniunii [35]. Trebuie să adăugăm că, în conformitate cu regulamentele financiare, Comisia trebuie să „gestioneze FED pe propria răspundere” și trebuie să numească în special ordonatorul principal de credite și controlorul financiar al FED [36]. Pe scurt, în perioada în discuție în litigiul principal, FED era de natură interguvernamentală și a rămas în afara bugetului Uniunii, în pofida faptului că cea mai mare parte a resurselor sale erau gestionate de Comisia Europeană [37].

46. În opinia noastră, din această constatare pot fi desprinse următoarele concluzii. În primul rând, în cazul în care finanțarea acordată societății în cauză ar fi fost acordată din resurse bugetare germane, situația ar putea fi considerată ca fiind una pur internă. Cu toate acestea, în situația de față, finanțarea este acordată de entități externe, și anume FED, care prezintă caracteristicile menționate anterior [38]. În al doilea rând, finanțarea acordată de FED este compusă din

33 Punctul 30 din trimiterea preliminară.

34 A se vedea Hotărârea din 2 martie 1994, Parlamentul/Consiliul (C-316/91, EU:C:1994:76, punctul 4). În această cauză, Curtea a statuat că cheltuielile necesare pentru asistența financiară comunitară nu erau cheltuieli comunitare, ci erau asumate direct de statele membre și, prin urmare, nu făceau parte din bugetul general al Comunităților Europene.

35 A se vedea Conturile finale pentru cel de al 8-lea, al 9-lea și al 10-lea Fond european de dezvoltare – exercițiul financiar 2009 (JO 2010, C 310, p. 1). Documentul respectiv adaugă faptul că, aproximativ o dată la cinci ani, reprezentanții statelor membre ar trebui să se reunească la nivel interguvernamental pentru a decide asupra unei sume globale care va fi alocată fondului și pentru a supraveghea executarea acestuia. În anii 2009 și 2008 au fost solicitate contribuții legate de cel de al nouălea FED din partea celor 15 state membre participante.
Comisia a precizat în fața Curții că cel de al șaptelea FED (1990-1995) s-a ridicat la 10 940 de milioane ECU sub formă de contribuții din partea statelor membre (inclusiv Germania, până la 2 840 de milioane ECU). Aceasta înseamnă că 8 100 de milioane ECU (74 %) din finanțare a fost asigurată de alte state decât Germania. Comisia adaugă că cel de al nouălea FED (2000-2007) s-a ridicat la 13 800 de milioane de euro sub formă de contribuții din partea statelor membre și la 1 700 de milioane de euro din partea Băncii Europene de Investiții. Participarea Germaniei la cel de al nouălea FED nu este detaliată în observațiile Comisiei.

36 A se vedea articolul 9 alineatul (1) și articolele 11 și 13 din Regulamentul financiar 91/491, precum și articolul 1 alineatul (2) și articolele 18 și 27 din Regulamentul financiar din 27 martie 2003 aplicabil celui de al nouălea FED.

37 În plus, observăm că, în ceea ce privește PMP-ul care pare a fi în discuție în prezenta cauză, contribuțiile pot proveni și de la comunitatea locală în cauză și în mod excepțional de la țara ACP în cauză [a se vedea articolul 71 alineatul (2) literele (a) și (c) din Acordul de la Cotonou].

38 A se vedea punctele 13-16 și 45 de mai sus.

contribuțiile directe ale statelor membre. În consecință, ea poate fi asimilată unei circulații a capitalurilor *din alte state membre*. Elementul transfrontalier, care face ca dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor să fie aplicabile, este stabilit prin circulația capitalurilor de la FED către societatea în cauză.

47. În lumina considerațiilor menționate anterior, apreciem că domeniul de aplicare teritorial al liberei circulații a capitalurilor prevăzut la articolul 63 TFUE trebuie să includă circulația capitalurilor între un fond comun străin înființat de statele membre, precum FED, și o societate situată în unul dintre statele membre. În prezenta cauză, acest lucru înseamnă că există un element transfrontalier.

b) Domeniul de aplicare material

48. În ceea ce privește domeniul de aplicare material al articolului 63 TFUE, chiar dacă Tratatul FUE nu definește noțiunea de „circulație a capitalurilor”, nu este mai puțin adevărat că jurisprudența a furnizat o serie de indicații cu privire la domeniul de aplicare al acesteia. În absența unei astfel de definiții, Curtea s-a bazat adesea pe lista oferită de dreptul derivat, și anume nomenclatorul mișcărilor de capital [39]. În prezenta cauză, acest nomenclator nu acoperă în mod explicit finanțarea acordată de FED [40]. Totuși, nomenclatorul respectiv are numai o valoare indicativă în scopul definirii noțiunii de mișcări de capital [41], ceea ce înseamnă că Curtea poate extinde noțiunea de capital dincolo de sensul economic „clasic” [42]. De exemplu, Curtea a considerat deja că succesiunile și cadourile sunt incluse în noțiunea de circulație a capitalurilor [43]. Astfel, Curtea a aplicat deja libera circulație a capitalurilor în cazul unei taxe pe o moștenire primită de o asociație religioasă, care era o organizație fără scop lucrativ [44]. În plus, această noțiune include și investițiile imobiliare legate de achiziționarea unui uzufruct asupra terenurilor [45].

49. Chiar dacă înțelesul economic și cel juridic al termenului „capital” nu sunt întotdeauna identice [46], în prezenta cauză nu ar trebui să fie deloc controversat să se afirme că o alocare financiară precum cea acordată de un fond unei societăți de ajutor pentru dezvoltare cu sediul în Germania se încadrează în noțiunea de capital, întrucât, sub rezerva verificărilor care urmează să fie efectuate de instanța de trimitere, ea implică transferul unei sume de bani către o întreprindere pentru un proiect de dezvoltare realizat de această societate.

50. În cazul în care Curtea decide că noțiunea „circulație a capitalurilor” include o astfel de contribuție financiară, următoarea întrebare ar fi dacă ea acoperă salariul plătit de această întreprindere unei persoane care lucrează la un proiect de ajutor pentru dezvoltare în străinătate.

39 Nomenclatorul prevăzut în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din Tratatul CE (articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam) (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10).

40 Curtea poate considera că este vorba de o tranzacție financiară în sensul acestui nomenclator. De exemplu, în Hotărârea din 31 ianuarie 1984, Luisi și Carbone (286/82 și 26/83, EU:C:1984:35), Curtea a statuat că circulația capitalurilor este o tranzacție financiară care constă în esență în depozitarea sau investirea sumei în cauză. Prin urmare, în principiu, acestea sunt tranzacții financiare și se disting de plățile curente prin faptul că au mai degrabă caracterul creării de active.

41 Hotărârea din 6 martie 2018, SEGRO și Horváth (C-52/16 și C-113/16, EU:C:2018:157, punctul 56 și jurisprudența citată).

42 Hindelang, S., „*Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC*”, The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law, Oxford, 2009; ediție online, Oxford Academic, 1 septembrie 2009, p. 45-47.

43 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 aprilie 2012, van Putten (C-578/10-C-580/10, EU:C:2012:246, punctul 29), și Hotărârea din 16 iulie 2015, Comisia/Franța (C-485/14, nepublicată, EU:C:2015:506, punctul 22).

44 A se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punctul 23).

45 Hotărârea din 6 martie 2018, SEGRO și Horváth (C-52/16 și C-113/16, EU:C:2018:157, punctul 57).

46 A se vedea nota 42 de mai sus.

În această privință, Curtea trebuie să decidă dacă „circulația” în cauză presupune o circulație între FED și întreprinderea din statul membru sau între FED și proiectul beneficiar dezvoltat în statul ACP în cauză. În opinia noastră, noțiunea de „circulație” ar trebui să se aplice întregului „ajutor”, și anume fluxul financiar de la donator (FED) la beneficiar, și anume programul respectiv dezvoltat în statul ACP în cauză[47]. Întreprinderea din statul membru este numai o etapă în finanțarea acestui program, care trebuie să răspundă necesităților comunităților locale din statele ACP. În consecință, termenul „circulație” ar trebui să acopere toate verigile lanțului de la donator la beneficiar[48]. Întrucât există stimulente internaționale pentru reducerea impozitării în ceea ce privește țările în curs de dezvoltare, este de la sine înțeles că noțiunea de „ajutor” cuprinde *întregul flux financiar* de la FED la beneficiarul din statele ACP.

51. În consecință, considerăm că norma fiscală în cauză în acțiunea principală, în măsura în care se referă la veniturile finanțate de FED și încasate de o întreprindere dintr-un stat membru, ar trebui să intre sub incidența noțiunii de „circulație a capitalurilor” în sensul articolului 63 TFUE.

c) Domeniul de aplicare personal

52. Domeniul de aplicare personal al articolului 63 TFUE implică rezolvarea a două probleme. În primul rând, Curtea trebuie să decidă dacă această dispoziție se aplică *ratione personae* unui venit finanțat de FED, care este un fond public instituit de statele membre în temeiul unui regulament financiar adoptat de aceste state, și încasat de o societate de ajutor pentru dezvoltare stabilită într-un stat membru și, în al doilea rând, dacă un angajat al unei astfel de societăți se poate prevala de această libertate fundamentală.

53. Avocatul General Mengozzi a subliniat „însăși natura liberei circulații a capitalurilor, care este o libertate axată mai degrabă pe obiectul tranzacțiilor decât pe calitatea persoanelor care o exercită”[49]. În aceeași ordine de idei, Curtea a statuat deja că libera circulație a capitalurilor se aplică operațiunilor efectuate de o fundație caritabilă fără scop lucrativ[50] și unei taxe pe o moștenire primită de o asociație religioasă, care era o organizație fără scop lucrativ[51]. În plus, în cazul în care Curtea califică FED drept un fond comunitar sau al Uniunii, alte libertăți

47 În această privință, observăm de asemenea că PMP-urile care sunt în discuție aici sunt instrumente de cooperare pentru dezvoltare ale UE și ACP. De exemplu, în Nigeria au existat diverse PMP-uri pentru cele 9 state din regiune între anii 1999 și 2012, precum PMP 3 (2000-2004), PMP 6 (2004-2008) și PMP 9 (2008-2012), 210 milioane de euro fiind cheltuite pentru aceste programe. A se vedea Nwaodu, N. O., Odey, S. A., Emma-Egbumokei, N. S., *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africa's Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, p. 459-481.

48 A se vedea în acest sens Orientările Organizației Națiunilor Unite privind tratamentul fiscal al proiectelor de ajutor de la guvern la guvern. Disponibile la https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, punctele 10 și 37.

49 Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, punctul 35) și a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, punctele 58-60).

50 Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 A se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

fundamentale se aplică funcționarilor Uniunii[52], ceea ce face ca aceste libertăți să fie aplicabile pentru diferitele tipuri de circulație, personală sau materială, între Uniunea Europeană și statul membru.

54. Este dincolo de orice îndoială că o societate ale cărei proiecte de ajutor pentru dezvoltare sunt finanțate de FED poate, în calitate de beneficiar al acestui capital, să conteste compatibilitatea normei fiscale în cauză cu libera circulație a capitalurilor. În general, un lucrător care contribuie la procesul de producție sau la serviciile unei societăți este considerat un aport sau un factor de producție[53]. Cu alte cuvinte, modul în care este tratat lucrătorul afectează societatea și valoarea de intrare-ieșire a acesteia. De exemplu, costurile forței de muncă afectează numărul și calitatea lucrătorilor pe care societatea îi poate angaja. În consecință, întrucât termenul „circulație" ar trebui să acopere toate elementele lanțului de la FED la proiectul din statul ACP[54], acesta ar trebui să includă și salariul unui lucrător care participă la proiectul respectiv și care constituie un factor de producție al societății.

55. În plus, trebuie remarcat faptul că litigiul principal a fost declanșat într-o anumită măsură de societatea în cauză, căreia i s-a acordat inițial un certificat de scutire cu privire la salariul lui RF și care nu a reținut la sursă impozitul pe acest salariu. Ca urmare a acestei omisiuni, autoritățile fiscale germane au decis să pretindă de la RF impozitul pe venit datorat pentru anii 2011 și 2012. Considerăm că RF ar trebui să se poată baza pe această libertate fundamentală pentru a-și proteja salariul de impozite care ar putea fi incompatibile cu dreptul Uniunii. Atât în scopul prezentului litigiu, cât și al obiectivelor urmărite de norma fiscală în cauză, salariul primit de RF trebuie considerat ca făcând parte din capitalul pe care societatea l-a primit de la FED. Ca atare, RF se poate prevala de această libertate fundamentală.

56. Având în vedere cele menționate anterior și contrar punctului de vedere exprimat de guvernul german în ședință, considerăm că norma fiscală în cauză intră în domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 63 TFUE.

2. Existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

57. Trebuie reamintit că articolul 63 TFUE interzice orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, sub rezerva justificărilor prevăzute la articolul 65 TFUE. Chiar dacă fiscalitatea directă este de competența statelor membre, potrivit unei jurisprudențe constante, acestea din urmă trebuie să o exercite însă cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de tratatul menționat[55]. Aceasta înseamnă că statele membre trebuie să se abțină de la adoptarea unor măsuri discriminatorii în detrimentul persoanelor care și-au exercitat dreptul la libera circulație.

52 Întrucât Curtea a statuat că tratamentul veniturilor unui funcționar sau agent contractual al Uniunii Europene intră sub incidența uneia dintre libertățile fundamentale, precum articolul 45 TFUE (Hotărârea din 16 februarie 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punctul 12 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 6 octombrie 2016, Adrien și alții, C-466/15, EU:C:2016:749, punctul 24 și jurisprudența citată), atunci un venit finanțat de FED ar trebui să intre de asemenea sub incidența articolului 63 TFUE. Dacă un venit finanțat direct de la bugetul Uniunii este susceptibil de a constitui o restricție cu privire la articolul 45 TFUE, atunci finanțarea realizată de FED, care este un fond instituit de statele membre ale Uniunii, ar trebui să intre în domeniul de aplicare al libertăților fundamentale.

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/

54 A se vedea punctele 49 și 50 de mai sus.

55 Hotărârea din 11 iunie 2015, Berlington Hungary și alții (C-98/14, EU:C:2015:386, punctul 34).

58. În conformitate cu jurisprudența Curții, măsurile interzise de articolul 63 alineatul (1) TFUE, ca restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state [56].

59. În Hotărârea Comisia/Ungaria [57], în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Curtea a fost sesizată cu examinarea compatibilității cu libera circulație a capitalurilor a unor dispoziții din legislația națională care impuneau obligații de înregistrare, de declarare și de publicitate pentru anumite categorii de organizații ale societății civile care primeau *în mod direct sau indirect* ajutor din străinătate care depășea un anumit prag și care prevedeau posibilitatea de a aplica sancțiuni organizațiilor care nu respectă aceste obligații. Curtea a considerat că aceste dispoziții vizau persoanele care furnizau, din alte state membre sau din țări terțe, ajutoare financiare asociațiilor sau fundațiilor stabilite în Ungaria, prevăzând divulgarea publică a unor informații referitoare la aceste persoane și la aceste ajutoare financiare, ceea ce era de asemenea de natură să descurajeze persoanele menționate să furnizeze astfel de ajutoare. În continuare, Curtea a subliniat că, în acest mod, dispozițiile în cauză, privite în ansamblu, rezervau un tratament diferit nu numai asociațiilor și fundațiilor stabilite în Ungaria care primeau ajutoare financiare provenind din alte state membre sau din țări terțe, față de cele care primeau ajutoare financiare din surse maghiare, ci și persoanelor care furnizau acestor asociații și fundații ajutoare financiare dintr-un alt stat membru sau dintr-o țară terță, față de cele care ar face acest lucru dintr-un loc de reședință sau dintr-un sediu situat în Ungaria [58].

60. În hotărârea respectivă, Curtea a constatat că diferențele de tratament în funcție de *proveniența* națională sau *străină* a ajutoarelor financiare în cauză constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie sau naționalitate [59].

61. În prezenta cauză, rezultă în mod clar din decizia de trimitere că scutirea fiscală în discuție este disponibilă numai atunci când proiectul de ajutor pentru dezvoltare este finanțat din resurse bugetare naționale. O astfel de finanțare are loc atunci când proiectul este finanțat în proporție de cel puțin 75 % de un minister federal responsabil pentru cooperarea pentru dezvoltare sau de o societate privată de stat de ajutor pentru dezvoltare. În schimb, un proiect de ajutor pentru dezvoltare finanțat din fonduri externe [60], precum FED, intră sub incidența instrucțiunilor Ministerului Finanțelor și, în consecință, salariile plătite în cadrul acestui proiect de către întreprinderea în cauză trebuie impozitate.

62. Prin aplicarea normei fiscale în cauză, tratamentul fiscal al salariilor plătite de întreprinderi finanțate din resurse bugetare naționale și al celor plătite de întreprinderi finanțate din fonduri străine nu este același. Întreprinderile finanțate din capital străin sunt supuse unei sarcini fiscale superioare celei aplicate întreprinderilor finanțate din resurse bugetare naționale. În consecință, primele se găsesc într-o situație mai puțin favorabilă decât cele din urmă [61].

56 A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 22 și jurisprudența citată).

57 Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparența asocierii), C-78/18, EU:C:2020:476, punctele 60 și 62.

58 *Ibidem*, punctele 60 și 61.

59 *Ibidem*, punctul 62.

60 A se vedea punctul 47 de mai sus.

61 A se vedea prin analogie Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punctul 37).

63. O astfel de diferență de tratament fiscal are un efect asupra utilizării fondurilor primite de societățile de ajutor pentru dezvoltare [62], în special prin creșterea costurilor salariale ale proiectelor de ajutor în cauză și, prin urmare, prin reducerea resurselor disponibile pentru aceste proiecte și a capitalului pus la dispoziția societăților. În esență, pe de o parte, societatea în cauză trebuie să decidă, în primul rând, dacă solicită finanțare din resursele bugetare naționale sau din FED, în al doilea rând, dacă angajează mai puțini angajați sau angajați mai puțin competitivi în sectorul în cauză și/sau, în al treilea rând, dacă reduce alte costuri. Lucrătorul, pe de altă parte, se poate confrunta cu alegerea unor proiecte de ajutor în străinătate care sunt mai puțin avantajoase din punct de vedere financiar decât proiectele finanțate din resurse bugetare naționale. În cazul în care lucrătorul alege proiectele finanțate de FED, impozitul este reținut la sursă (sau, precum în prezenta cauză, poate fi solicitat ulterior) de autoritatea fiscală competentă, ceea ce înseamnă că sarcina fiscală a persoanei respective este mult mai mare [63].

64. În consecință, considerăm că o astfel de normă fiscală în cauză constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă de articolul 63 TFUE.

3. Existența unei justificări pentru restricția privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 TFUE

65. Rezultă din jurisprudența privind articolul 65 alineatul (1) TFUE coroborat cu articolul 65 alineatul (3) TFUE că, pentru ca normele fiscale naționale să poată fi considerate compatibile cu dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general [64].

66. În primul rând, în ceea ce privește comparabilitatea situațiilor [65], guvernul german a declarat în ședință că situația unui proiect de ajutor finanțat din resurse bugetare naționale și cea a unui proiect finanțat din FED sunt diferite din punct de vedere obiectiv. În special, acesta a susținut că proiectele FED pot fi mai bine finanțate decât proiectele finanțate la nivel național și, prin urmare, că salariile legate de proiectele FED sunt mai mari decât cele legate de proiectele finanțate la nivel național.

67. În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante, comparabilitatea situațiilor trebuie examinată luând în considerare obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză [66]. În această privință, numai criteriile de distincție pertinente stabilite de legislația în cauză trebuie să fie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de legislație reflectă o diferență obiectivă a situațiilor [67].

62 A se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctele 25 și 26 și jurisprudența citată).

63 În prezenta cauză s-a susținut în ședință că suma plătită cu titlu de impozit constituia economiile pentru pensie ale lui RS.

64 A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punctul 26 și jurisprudența citată).

65 În cadrul prezentelor concluzii, nu vom examina relevanța testului de comparabilitate, care nu este în discuție [a se vedea în această privință Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punctul 22)].

66 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 38), Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock and Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 25), și Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 32).

67 Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 49), și Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 28).

68. În prezenta cauză, observăm că scutirea fiscală în discuție este legată de un criteriu distinctiv care se bazează în esență pe originea fondurilor. În ceea ce privește proiectele finanțate din resurse bugetare naționale, reclamanta susține că scopul scutirii prevăzute la articolul 34c alineatul (5) din EStG este de a sprijini organismele de ajutor pentru dezvoltare, ajutându-le să atragă lucrătorii cei mai performanți. Astfel, se pare că scopul general este acela de a sprijini proiectele de dezvoltare în străinătate. FED este principalul instrument al Uniunii în domeniul cooperării pentru dezvoltare care vizează finanțarea de proiecte, în special în statele ACP. Având în vedere aceste obiective, proiectele finanțate de FED și cele finanțate din resurse bugetare naționale ar trebui considerate ca aflându-se într-o situație comparabilă. Chiar dacă Curtea ar examina justificarea guvernului german potrivit căreia salariile aferente proiectelor finanțate de FED sunt mai mari decât cele plătite în cadrul proiectelor finanțate la nivel național, trebuie subliniat faptul că guvernul nu a susținut acest argument, care, în orice caz, nu se bazează pe obiectivul normei fiscale în discuție. În consecință, considerăm că diferența de tratament în discuție în litigiul principal privește situații care sunt comparabile în mod obiectiv.

69. În al doilea rând, potrivit jurisprudenței constante a Curții, o restricție privind libera circulație a capitalurilor este permisă numai dacă este justificată, în cazul unei discriminări directe, de unul dintre motivele prevăzute în mod expres în tratate și, în caz afirmativ, numai dacă este adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului respectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia [68].

70. În prezenta cauză, trebuie precizat că documentele aflate la dispoziția Curții nu precizează ce obiectiv urmărea autoritatea fiscală națională atunci când a stabilit criteriul potrivit căruia măsura de ajutor pentru dezvoltare trebuia să fie finanțată în proporție de cel puțin 75 % din resurse bugetare naționale.

71. Conform declarațiilor făcute de guvernul german în ședință, norma fiscală în cauză intră în sfera de competență suverană a Germaniei. În această privință, trebuie observat că, deși revine fiecărui stat membru sarcina de a organiza propriul sistem de impozitare a veniturilor, potrivit unei jurisprudențe constante, statele membre trebuie totuși să își exercite autonomia fiscală cu respectarea cerințelor care decurg din dreptul Uniunii, în special a celor impuse de dispozițiile TFUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, care impun ca sistemul fiscal să fie conceput astfel încât să nu fie discriminatoriu [69]. În consecință, justificarea în cauză trebuie respinsă, fără a fi necesar să se examineze proporționalitatea acesteia.

4. Concluzie intermediară

72. Având în vedere cele menționate anterior, propunem ca răspunsul pe care Curtea ar trebui să îl dea la întrebarea preliminară să fie acela că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei norme fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede o scutire de impozitul pe venit pentru salariul primit de un salariat repartizat în activități de ajutor pentru dezvoltare numai în cazul în care o astfel de activitate este finanțată în proporție de cel puțin 75 % din resurse bugetare naționale, dar care are ca efect privarea salariatului de beneficiul unei asemenea scutiri în cazul în care acesta este repartizat într-o activitate de această natură finanțată în aceeași proporție de unul dintre FED-uri.

[68] A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punctul 60), Hotărârea din 6 martie 2018, SEGRO (C-52/16 și C-113/16, EU:C:2018:157, punctul 76 și următoarele), și Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparența asocierii) (C-78/18, EU:C:2020:476, punctul 76 și jurisprudența citată).

[69] A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punctele 42 și 45 și jurisprudența citată).

73. Totuși, în decizia de trimitere, instanța națională a solicitat Curții să examineze compatibilitatea normei fiscale în cauză cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE. Abordăm acest aspect mai jos numai pentru cazul în care Curtea nu este de acord cu concluzia menționată anterior și decide totuși să examineze aplicarea acestor dispoziții.

74. Înainte de a trece la analiza întrebării instanței naționale, astfel cum a fost formulată de aceasta, trebuie să subliniem că, după cum am explicat deja [70], rezultă din jurisprudența constantă a Curții că articolul 63 TFUE are *efect direct*, așa încât poate fi invocat în fața instanțelor naționale și poate face inaplicabile normele naționale care nu sunt în concordanță cu acesta. Cu toate acestea, principiul cooperării loiale nu are un astfel de efect [71]. În plus, Curtea a aplicat în mai multe rânduri această dispoziție în cazul dreptului fiscal național, ceea ce nu este cazul principiului cooperării loiale [72]. În consecință, invocarea libertăților fundamentale ale pieței interne și în special a liberei circulații a capitalului este mai puțin intruzivă în raport cu competențele statelor membre decât cea a articolului 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE în domeniul competențelor paralele, despre care vom discuta mai jos.

D. Principiul cooperării loiale aplicat în coroborare cu normele privind competențele prevăzute în tratate

75. Instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiul cooperării loiale, consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE, trebuie interpretat în sensul că se opune unei norme fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

76. Pentru a răspunde la această întrebare, vom analiza mai întâi exercitarea competențelor de către Uniunea Europeană și statele membre în domeniul cooperării pentru dezvoltare. În al doilea rând, vom examina dacă o normă fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o încălcare a articolului 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolul 4 alineatul (4) și cu articolele 208 și 210 TFUE. În al treilea rând, vom aborda problema efectului direct al acestor dispoziții.

1. Exercitarea competențelor de către Uniune și statele membre

a) Normele privind competența în domeniul cooperării pentru dezvoltare și obligația de eficiență

77. Trebuie să subliniem de la început că, în funcție de domeniu, Uniunea Europeană poate avea competențe exclusive, partajate sau „de sprijin” [73]. Domeniile acestor competențe specifice sunt enumerate la articolele 3-6 TFUE.

70 A se vedea punctul 42 de mai sus.

71 A se vedea Hotărârea din 24 octombrie 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), și Hotărârea din 15 ianuarie 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Curtea a statuat deja că principiul cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE nu poate fi interpretat în sensul că ar da naștere unei obligații independente în sarcina statelor membre care depășește obligațiile ce pot să le revină acestora în temeiul articolelor 63 și 65 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2016, Riskin și Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, punctul 36, și Ordonanța din 19 septembrie 2012, Levy și Sebbag, C-540/11, nepublicată, EU:C:2012:581, punctele 27-29).

73 A se vedea articolul 2 alineatele (1), (2) și (5) TFUE. Expresia „de sprijin” cuprinde competențele de a desfășura acțiuni de sprijinire, coordonare sau completare a acțiunii statelor membre pe care Uniunea le deține în conformitate cu articolul 2 alineatul (5) TFUE.

78. În domeniul cooperării pentru dezvoltare, articolul 4 alineatul (4) TFUE prevede că Uniunea Europeană „dispune de competență pentru a întreprinde acțiuni și pentru a duce o politică comună”, adăugând: „fără ca exercitarea acestei competențe să poată avea ca efect lipsirea statelor membre de posibilitatea de a-și exercita propria competență”. Astfel, această din urmă competență nu este inclusă în lista competențelor partajate „standard” prevăzute la articolul 4 alineatul (2) TFUE, care enumeră domenii precum piața internă, agricultura și pescuitul, protecția consumatorului și transporturile[74]. În ceea ce privește competențele partajate, articolul 2 alineatul (2) TFUE respectă principiul preempțiunii, conform căruia „[s]tatele membre își exercită competența în măsura în care Uniunea nu și-a exercitat competența”. În schimb, norma de competență prevăzută la articolul 4 alineatul (4) TFUE[75] prevede că exercitarea competenței Uniunii Europene nu are ca efect lipsirea statelor membre de posibilitatea de a-și exercita propria competență. Aceasta „este decupată ca ceea ce s-ar putea numi un «domeniu neprincipal de competență partajată»”[76], o „competență care nu face obiectul preempțiunii”[77] sau o „competență partajată paralelă”[78]. Pe scurt, articolul 4 alineatul (4) TFUE are particularitatea de a permite atât Uniunii, cât și statelor membre să își exercite competențele în paralel[79].

79. În plus, articolul 4 alineatul (4) TFUE trebuie coroborat cu articolele 208 și 210 TFUE, care sunt dispoziții specifice ale tratatului în domeniul cooperării pentru dezvoltare. În special, articolul 208 alineatul (1) TFUE prevede că competențele Uniunii și cele ale statelor membre „se completează și se susțin reciproc”. Articolul 210 alineatul (1) TFUE prevede, în plus, că pentru a favoriza complementaritatea și *eficacitatea* acțiunilor lor, Uniunea și statele membre pot întreprinde acțiuni comune și că statele membre trebuie să contribuie, în cazul în care este necesar, la punerea în aplicare a programelor de asistență ale Uniunii.

80. Rezultă, în opinia noastră, că articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE, ca dispoziții de sine stătătoare, impun Uniunii și statelor membre obligația de a-și susține reciproc acțiunile în domeniul cooperării pentru dezvoltare, pentru a face aceste acțiuni *eficace*. În plus, articolul 4 alineatul (4) TFUE prevede că exercitarea competenței Uniunii în domeniul cooperării pentru dezvoltare „[nu] poat[e] avea ca efect lipsirea statelor membre de posibilitatea de a-și exercita propria competență”. Totuși, aceste dispoziții din tratat nu precizează dacă există o obligație negativă similară în privința statelor membre, potrivit căreia acestea trebuie să se abțină să împiedice sau să îngreuneze exercitarea competenței Uniunii în domeniul cooperării pentru dezvoltare. În consecință, o interpretare a articolului 4 alineatul (4),

74 Articolul 4 alineatul (2) TFUE trebuie coroborat cu articolul 2 alineatul (2) TFUE. În schimb, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) TFUE, competențele exclusive împiedică statele membre să acționeze și, în mod similar, în conformitate cu articolul 2 alineatul (2) TFUE, competențele partajate se opun ca statele membre să acționeze, odată ce competența a fost exercitată de Uniune.

75 Articolul 4 alineatul (3) TFUE conține o formulare în linii mari similară în ceea ce privește competențele în domeniile cercetării, dezvoltării tehnologice și spațiului.

76 Cardwell, P. J., Jančić, D., „The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the ‘low politics’ of EU external relations”, *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, p. 365-381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

77 A se vedea Cremona, M., „Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process”, în Dashwood, A., și Maresceau, M. (editori), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, p. 44.

78 A se vedea Concluziile avocatului general Ćapeta prezentate în cauza ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, nota de subsol 59).

79 Regula preempțiunii poate fi definită astfel: „odată ce Uniunea a reglementat un domeniu, statele membre nu îl mai pot reglementa ele însele atât timp cât reglementarea Uniunii rămâne în vigoare” (Concluziile avocatului general Ćapeta prezentate în cauza ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, punctul 73). Articolul 4 alineatul (4) TFUE pare a fi o excepție de la articolul 2 alineatul (2) și articolul 4 alineatul (2) TFUE, care stabilesc regula competențelor partajate și a preempțiunii, dar nu pare să intre sub incidența articolului 2 alineatul (5) TFUE, care stabilește competențele Uniunii de sprijinire, coordonare sau completare a acțiunii statelor membre.

a articolului 208 alineatul (1) și a articolului 210 alineatul (1) TFUE care include reciprocitatea între Uniune și statele membre necesită, în opinia noastră, recurgerea la principiul cooperării loiale.

b) Principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE

81. În scopul prezentei cauze, formularea articolului 4 alineatul (3) al treilea paragraf TUE pare a fi foarte relevantă. Acest paragraf impune statelor membre obligația de a „facilit[a] îndeplinirea de către Uniune a misiunii sale" și de a „se abțin[e] de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii" [80]. Prin urmare, acesta impune o obligație pozitivă de a facilita îndeplinirea de către Uniune a misiunii sale și o interdicție generală pentru statele membre de a adopta orice astfel de măsură. Adăugăm că acest alineat se referă mai degrabă la misiunea și obiectivele Uniunii Europene decât la dreptul Uniunii [81].

82. În ceea ce privește contextul, subliniem faptul că, în domeniul cooperării pentru dezvoltare, articolul 4 alineatul (3) TUE trebuie coroborat cu obiectivele menționate la articolul 21 TUE [82]. Tocmai în acest context, statele membre sunt obligate, în virtutea principiului cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) al treilea paragraf TUE, să se abțină de la adoptarea oricărei măsuri care ar putea îngreuna îndeplinirea misiunii Uniunii sau ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.

83. În ceea ce privește domeniul de aplicare al principiului cooperării loiale, acest principiu se aplică indiferent dacă competența în cauză este exclusivă sau partajată [83]. De exemplu, în Hotărârea Comisia/Suedia [84], Curtea a statuat că Regatul Suediei a încălcat articolul 4 alineatul (3) TUE prin propunerea unilaterală de adăugare a unei anumite substanțe în anexa la o convenție internațională într-un domeniu de competență partajată. Procedând astfel, acest stat membru „s-a disociat de o strategie comună concertată în cadrul Consiliului", ceea ce a avut consecințe pentru Uniune [85]. În opinia noastră, această jurisprudență ar trebui să poată fi transpusă și în domeniul competențelor „partajate paralele". Într-adevăr, faptul că Uniunea Europeană și-a exercitat competența, indiferent de natura acesteia, înseamnă că statele membre trebuie să respecte obiectivele pe care Uniunea încearcă să le atingă în domeniul respectiv.

80 A se vedea de exemplu Hotărârea din 27 noiembrie 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punctul 148).

81 A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2017, Germania/Consiliul, (C-600/14, EU:C:2017:935, punctul 105). A se vedea, în termeni mai generali, Klamert, M., „Article 4", în Kellerbauer, M., Klamert, M., și Tomkin, J. (editori), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, punctul 26 și următoarele, și Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities" în Schütze, R., și Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, volumul 1, Oxford University Press, 2018, p. 354-383, și Roes, T., *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, Issue 1, 2016, p. 253-284.

82 Hotărârea din 2 septembrie 2021, Comisia/Consiliul (Acordul cu Armenia) (C-180/20, EU:C:2021:658, punctul 49 și jurisprudența citată).

83 A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2005, Comisia/Luxemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, punctul 58), și Hotărârea din 14 iulie 2005, Comisia/Germania (C-433/03, EU:C:2005:462, punctul 64).

84 A se vedea Hotărârea din 20 aprilie 2010, Comisia/Suedia (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 A se vedea Hotărârea din 20 aprilie 2010, Comisia/Suedia (C-246/07, EU:C:2010:203, punctul 91). Trebuie precizat de asemenea că, în cauza respectivă, Curtea a aplicat articolul 4 alineatul (3) TUE *în mod autonom*, ca o dispoziție de sine stătătoare, întrucât obligația de cooperare decurge din cerința de unitate în reprezentarea internațională a Uniunii Europene.

84. În consecință, rezultă din articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE, coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE, că statele membre sunt obligate să faciliteze îndeplinirea misiunii Uniunii Europene și să nu pună în pericol realizarea obiectivelor pe care Uniunea le urmărește în domeniul cooperării pentru dezvoltare, și anume să garanteze eficacitatea acțiunilor Uniunii în acest domeniu [86].

c) Aplicarea în prezenta cauză

85. În prezenta cauză, trebuie remarcat faptul că au fost exercitate două seturi de competențe diferite. În primul rând, Uniunea Europeană și-a exercitat „competența partajată paralelă" în domeniul cooperării pentru dezvoltare în temeiul articolului 4 alineatul (4) și al articolelor 208 și 210 TFUE.

86. În special, pe plan extern, aceasta a încheiat, împreună cu statele membre, Convenția Lomé IV și Acordul de la Cotonou, care au fost aprobate prin decizii ale Consiliului [87]. Curtea a statuat deja că statele membre și Uniunea sunt „răspunzătoare în solidar" pentru obligațiile care decurg din Convenția Lomé IV [88]. Pe plan intern, obligațiile care decurg din aceste acorduri au fost puse în aplicare de Uniune prin Regulamentul financiar 91/491/CEE, aplicabil celui de al șaptelea FED, și prin Regulamentul financiar din 27 martie 2003, aplicabil celui de al nouălea FED. După cum s-a explicat deja, Comisia este responsabilă, în temeiul acordurilor și convențiilor de înființare a diferitelor FED-uri și al regulamentelor financiare corespunzătoare, pentru gestionarea celui de al șaptelea și a celui de al nouălea FED [89]. Rezultă din acest cadru că, în prezenta cauză, Uniunea și-a exercitat competența „partajată paralelă" pe plan extern, prin adoptarea acordurilor mixte menționate anterior, și pe plan intern, prin adoptarea regulamentelor financiare în cauză.

87. În al doilea rând, prin intermediul normei fiscale în cauză Germania a adoptat o măsură fiscală în materie de fiscalitate directă care, în forma actuală a legislației, nu este de competența Uniunii Europene [90], ci intră în sfera competențelor păstrate de statele membre. În mod similar, prin adoptarea normei fiscale, Germania și-a exercitat de asemenea competența în domeniul cooperării pentru dezvoltare, întrucât obiectul acestei norme îl constituie ajutorul pentru dezvoltare.

88. Chiar dacă este adevărat că jurisprudența citată anterior [91] nu oferă nicio indicație dacă și, în caz afirmativ, cum se aplică principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE în ceea ce privește competențele „partajate paralele" prevăzute la articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE, considerăm că aceste indicații pot fi găsite prin recurgerea la așa-numita doctrină a „încadrării competențelor" [92]. Potrivit acestei

86 A se vedea punctele 79 și 80 de mai sus.

87 În ceea ce privește Acordul de la Cotonou, se pare, în lumina articolelor 2, 3 și 12 din acest acord, că, pentru punerea sa în aplicare, părțile la acordul respectiv trebuie să își coordoneze politicile, și anume măsurile pozitive luate în favoarea statelor în cauză, dar nu și mijloacele acestor politici. Obligații similare decurg din articolele 2 și 9 din Convenția Lomé IV.

88 În special, Curtea a statuat că Comunitatea și statele sale membre, în calitate de parteneri ai statelor ACP, sunt responsabile în mod solidar față de aceste din urmă state pentru îndeplinirea tuturor obligațiilor care decurg din angajamentele asumate, inclusiv a celor referitoare la asistența financiară [Hotărârea din 2 martie 1994, Parlamentul/Consiliul (C-316/91, EU:C:1994:76, punctul 29)]. Această jurisprudență ar trebui să fie aplicabilă *mutatis mutandis* Acordului de la Cotonou.

89 A se vedea punctul 45 de mai sus.

90 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 43), și Hotărârea din 23 februarie 2016, Comisia/Ungaria, (C-179/14, EU:C:2016:108, punctul 171 și jurisprudența citată).

91 A se vedea punctul 83 de mai sus.

92 Această doctrină a fost aplicată de Curte în cauze, de exemplu, în domeniul securității sociale, al organizării sistemelor educaționale, al organizării justiției și al fiscalității directe. A se vedea, în termeni mai generali, Azoulai, L., „The «Retained Powers» Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?", *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, p. 192.

doctrine, statele membre au obligația generală de a-și exercita competențele păstrate, ținând seama în mod corespunzător de dreptul Uniunii. În acest sens, chiar dacă, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii [93] și, de asemenea, în opinia noastră, în concordanță cu misiunea și obiectivele Uniunii. Același lucru se aplică atunci când un stat membru își exercită competențele în domeniul cooperării pentru dezvoltare. În consecință, acțiunile întreprinse de statele membre în domenii care nu au făcut obiectul (sau nu pot face obiectul) armonizării în cadrul Uniunii Europene, precum fiscalitatea directă și cooperarea pentru dezvoltare, nu sunt excluse din domeniul de aplicare al principiului cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE.

89. Având în vedere cele menționate anterior, rezultă din articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE că, chiar și atunci când statele membre își exercită competențele păstrate în domeniul fiscalității directe și al cooperării pentru dezvoltare, acestea sunt obligate să faciliteze îndeplinirea misiunii Uniunii Europene și să nu pună în pericol realizarea obiectivelor pe care Uniunea Europeană le urmărește în domeniul cooperării pentru dezvoltare.

2. Existența unei încălcări a articolului 4 alineatul (4), a articolului 208 alineatul (1) și a articolului 210 alineatul (1) TFUE coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE

90. De la bun început, trebuie să subliniem că atunci când statele membre convin să creeze un fond comun, precum FED, ele ar trebui să creeze norme cu privire la impozitarea veniturilor din finanțare în cadrul fondului respectiv. Cu toate acestea, în absența unor astfel de norme, Curtea trebuie să examineze prezenta cauză în lumina dispozițiilor de drept primar existente. Problema care apare este aceea de a stabili ce constituie o încălcare a acestor dispoziții din tratat, coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE.

91. Întrucât statele membre sunt obligate să faciliteze îndeplinirea misiunii Uniunii și să nu pună în pericol atingerea obiectivelor pe care Uniunea le urmărește în domeniul cooperării pentru dezvoltare, rezultă, în opinia noastră, că acestea nu trebuie să impună nicio măsură care să reducă eficacitatea acțiunii Uniunii Europene în acest domeniu. În plus, este datoria statelor membre să creeze condițiile adecvate pentru a îndeplini această misiune sau acest obiectiv. Astfel, orice măsură fiscală care ar putea reduce fondurile menite să finanțeze un proiect de ajutor pentru dezvoltare în statul ACP beneficiar nu facilitează îndeplinirea misiunii Uniunii Europene și îngreunează atingerea obiectivelor urmărite de Uniune în domeniul cooperării pentru dezvoltare. Într-adevăr, impozitarea de către statele membre a finanțării acordate de FED reduce cuantumul sprijinului financiar pe care îl primesc beneficiarii proiectelor de ajutor în cauză în statele ACP și constituie *obstacole financiare* pentru aceste proiecte [94]. În consecință, această măsură fiscală constituie o încălcare a acestor dispoziții.

92. În special, astfel cum afirmă RF [95], ar trebui să se țină seama de obiectivele stabilite la articolul 21 alineatul (2) litera (d) TUE și în Acordul de la Cotonou, și anume cele referitoare la „eradicarea sărăciei, dezvoltarea durabilă și integrarea treptată a țărilor ACP în economia mondială”. Prin crearea FED și a PMP-urilor în vederea promovării unei game largi de proiecte în

93 A se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania (C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 47 și jurisprudența citată).

94 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 1981, Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, punctele 14-20).

95 A se vedea punctul 44 din observațiile acesteia.

statele ACP [96], Uniunea Europeană și statele membre au pus în aplicare mijloace foarte specifice pentru atingerea acestor obiective generale [97]. Cu alte cuvinte, finanțarea acordată de FED pentru a finanța activitățile desfășurate de PMP constituie manifestarea concretă a acestor obiective. În acest sens, PMP-urile constituie o „intervenție a Uniunii Europene trasată de ONU", cu scopul de a satisface necesitățile de bază ale întregii populații [98].

93. Rezultă că, atunci când FED acordă bani unui PMP, scopul său este de a finanța programul în cauză și de a sprijini populația locală care beneficiază de acest proiect. În schimb, scopul său nu este de a finanța bugetul unuia dintre statele membre [99]. În consecință, în pofida contribuțiilor la securitatea socială a lucrătorilor sau la alte servicii similare furnizate de statele membre, aceste state nu ar trebui, în principiu, să impoziteze proiectele și veniturile personale în legătură cu proiectele finanțate de FED. Impozitarea unor astfel de proiecte destinate statelor ACP are ca efect reducerea cuantumului sprijinului financiar primit de beneficiarii proiectelor de ajutor în cauză în aceste state și constituie *în sine* o încălcare a articolului 4 alineatul (4), a articolului 208 alineatul (1) și a articolului 210 alineatul (1) TFUE coroborate cu articolul 4 alineatul (3) TUE.

94. În plus, pentru a stabili dacă există o încălcare a acestor dispoziții, nu este necesar să se constate că a existat o diferență între tratamentul fiscal al proiectelor finanțate din resurse naționale și al celor finanțate de FED. În consecință, spre deosebire de restricțiile privind libera circulație a capitalurilor, o încălcare a acestor dispoziții din tratat poate avea loc chiar și în absența unei diferențe de tratament fiscal al acestor două tipuri de proiecte. Întrucât orice măsură fiscală națională care nu facilitează realizarea misiunii Uniunii Europene sau care îngreunează atingerea obiectivelor Uniunii în domeniul cooperării pentru dezvoltare încalcă principiul cooperării loiale, problema dacă norma fiscală în cauză dezavantajează proiectele finanțate de FED și angajații care lucrează la aceste proiecte este irelevantă pentru a stabili o încălcare a acestor dispoziții din tratat. Dimpotrivă, în scopul aplicării acestor dispoziții, este suficientă constatarea unei dificultăți în îndeplinirea eficace a misiunii sau a obiectivului Uniunii Europene.

3. Efectul direct

95. Efectul direct este capacitatea unei norme de drept al Uniunii de a fi invocată la nivel național, direct în fața instanței naționale, fără a fi necesară „intermedierea" suplimentară a legislației naționale [100]. În ceea ce privește dreptul primar, Curtea a stabilit principiul efectului direct în Hotărârea Van Gend & Loos [101], cu condiția, totuși, ca obligațiile să fie suficient de clare, precise și necondiționate pentru a conferi particularilor un drept care să poată fi invocat ca atare în fața unei

96 Într-adevăr, PMP-urile pot implica o gamă largă de proiecte, „de la unități școlare, centre de sănătate, proiecte de apă și canalizare, fabrici de procesare a uleiului și a sâmburilor de palmier, tarabe din piață, canale de drenaj, printre altele, procesele au fost concepute în conformitate cu scopul de a realiza în mod pozitiv o societate egalitară; având un impact egal atât asupra grupurilor sărace, cât și asupra grupurilor minoritare din societate" (a se vedea nota 47 de mai sus).

97 De exemplu, în ceea ce privește comunitățile rurale din statele producătoare de petrol din Nigeria (Delta Nigerului), s-a afirmat că intervențiile Uniunii Europene „arată în mod clar" angajamentul acesteia pentru „campania globală pentru eradicarea sărăciei". Între anii 1999 și 2012, cheltuielile pentru cele trei PMP-uri pentru cele nouă state din regiune au fost de peste 210 milioane de euro. S-a raportat că PMP-urile au redus în mod efectiv nivelul de sărăcie din regiune prin furnizarea a peste 20 000 de microproiecte pentru mai mult de 4 000 de comunități rurale din cele nouă state pe care le-au acoperit (a se vedea nota 47 de mai sus).

98 *Ibidem.*

99 În această privință, trebuie remarcat faptul că proiectele de ajutor extern finanțate în proporție de cel puțin 75 % din resurse bugetare naționale sunt scutite de impozitul pe venit. Acest lucru arată că, din punct de vedere tehnic, nu există obstacole pentru scutirea acestor venituri.

100 Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Efect direct) (C-205/20, EU:C:2021:759, punctul 32).

101 Hotărârea din 5 februarie 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

instanțe naționale [102]. În opinia noastră, articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE, formulate succint, coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE, nu pot fi interpretate în niciun caz în sensul că ar conține astfel de obligații. Același lucru este valabil și pentru dispozițiile Convenției Lomé IV și ale Acordului de la Cotonou, care au fost discutate de părți în ședință [103].

96. Cu toate acestea, în prezenta cauză, actul care are efect direct este decizia Comisiei sau decizia ordonatorului de credite prin care Comisia decide să atribuie un contract de achiziții publice sau o subvenție care permite finanțarea societății în cauză. În principiu, ar trebui să existe o decizie de achiziție publică sau de subvenționare ori un contract între Comisie, acționând în numele FED, și societatea în cauză, care să precizeze obligațiile fiecărei părți. Din păcate, acest act nu figurează în dosarul Curții. Cu toate acestea, rezultă din dispozițiile regulamentelor financiare în cauză că Comisia acționează în calitate de autoritate care poate adopta decizii obligatorii din punct de vedere juridic în raport cu terții [104]. În prezenta cauză, această decizie poate fi invocată de societatea respectivă și, prin urmare, de RF. Totuși, revine instanței naționale sarcina de a stabili existența și conținutul acestei decizii individuale.

4. Concluzie intermediară

97. Având în vedere cele menționate anterior, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată în sensul că articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării unei norme fiscale a unui stat membru care privează un salariat de beneficiul unei scutiri de impozit pentru motivul că acest salariat este repartizat în activități de ajutor pentru dezvoltare finanțate de FED, întrucât o astfel de impozitare de către statele membre a finanțării acordate de FED are ca efect reducerea cuantumului sprijinului financiar pe care îl primesc beneficiarii proiectelor de ajutor în cauză în țările terțe și creează obstacole financiare în calea acestor proiecte.

IV. Concluzie

98. Având în vedere considerațiile menționate anterior, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

1) Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei norme fiscale a unui stat membru care prevede o scutire de impozitul pe venit pentru salariul primit de un salariat repartizat în activități de ajutor pentru dezvoltare numai în cazul în care o astfel de activitate este finanțată în proporție de cel puțin 75 % din resurse bugetare germane (fie de ministerul federal însărcinat cu ajutorul pentru dezvoltare, fie de Gesellschaft für internationale

[102] A se vedea Hotărârea din 24 iunie 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, punctele 58 și 61).

[103] S-a făcut referire, mai exact, la articolele 2, 3 și 9 din Acordul de la Cotonou.

[104] A se vedea competențele și deciziile Comisiei și ale ordonatorului de credite prevăzute la articolele 17-24 din Regulamentul financiar 91/491, aplicabil celui de al șaptelea FED, și la articolele 50-53 din Regulamentul financiar din 27 martie 2003, aplicabil celui de al nouălea FED. În plus, trebuie să subliniem că contracte încheiate de întreprinderi și de Comisie care sunt finanțate de FED au fost reglementate de condițiile generale pentru contractele de servicii finanțate de FED, prevăzute în anexa IV la Decizia nr. 3/90 a Consiliului de Miniștri ACP-CEE din 29 martie 1990 de adoptare a reglementărilor generale, a condițiilor generale și a normelor procedurale privind concilierea și arbitrajul pentru contractele de lucrări, de furnizare și de servicii finanțate de FED și privind aplicarea acestora (JO 1990, L 382, p. 1).

Zusammenarbeit), dar care are ca efect privarea salariatului de beneficiul unei astfel de scutiri în cazul în care acesta este repartizat într-o activitate de această natură finanțată în aceeași proporție de unul dintre fondurile europene de dezvoltare (FED).

2) Cu titlu subsidiar:

Articolul 4 alineatul (4), articolul 208 alineatul (1) și articolul 210 alineatul (1) TFUE coroborate cu principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării unei norme fiscale a unui stat membru care privează un salariat de beneficiul unei scutiri de impozit pentru motivul că acest salariat este repartizat în activități de ajutor pentru dezvoltare finanțate de FED, întrucât o astfel de impozitare de către statele membre a finanțării acordate de FED are ca efect reducerea cuantumului sprijinului financiar pe care îl primesc beneficiarii proiectelor de ajutor în cauză în țările terțe și creează obstacole financiare în calea acestor proiecte.