CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NIILO JÄÄSKINEN
prezentate la 18 octombrie 2012[1]

Cauza C-425/11

Katja Ettwein
împotriva
Finanzamt Konstanz

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania)]

„Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor — Impozitare directă a lucrătorilor frontalieri care desfășoară o activitate independentă — Refuzul acordării unui avantaj fiscal în statul membru pentru motivul mutării reședinței — Excluderea soților care au reședința în Elveția de la scutirea de impozitarea comună a soților (Ehegattensplitting) aplicabilă persoanelor care își au reședința într-un stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European — Egalitate de tratament”

I – Introducere

1. Prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Curtea este chemată să interpreteze dispozițiile relevante ale Acordului dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor[2] (denumit în continuare „Acordul CE-Elveția”), în special cele care privesc lucrătorii ce desfășoară o activitate independentă. Mai exact, Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania) solicită Curții să stabilească dacă acordul menționat se opune unei reglementări fiscale a unui stat membru al Uniunii Europene în temeiul căreia se refuză soților resortisanți ai acestui stat membru, care desfășoară o activitate profesională independentă în același stat și sunt supuși pe teritoriul acestuia impozitului pe venit pentru cvasitotalitatea veniturilor lor impozabile, un avantaj fiscal recunoscut prin reglementarea menționată, pentru motivul că și-au transferat reședința privată în Elveția.

2. Astfel, din dispozițiile reglementării în litigiu rezultă că regimul de „fracționare” („splitting”) constituie pentru soți un avantaj fiscal atunci când venitul obținut de unul dintre cei doi este cu mult mai mare decât cel obținut de cel de al doilea. Acest regim a fost instituit pentru a atenua caracterul progresiv al baremului impozitului pe venit[3]. În temeiul acestui regim, venitul global al soților este însumat fiind ulterior atribuit în mod fictiv fiecărui soț în proporție de 50 % și impozitat în consecință. În cazul în care venitul unuia dintre soți este mare și venitul celuilalt este mic, acest „splitting” egalizează baza impozabilă și atenuează caracterul progresiv al baremului impozitului pe venit.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Acord semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97).

3 — Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 7).

3. Cu toate acestea, regimul respectiv nu este aplicabil decât în ipoteza în care soții își au domiciliul sau reședința obișnuită fie pe teritoriul german, fie pe cel al unui alt stat membru al Uniunii sau al unui stat în privința căruia se aplică Acordul privind Spațiul Economic European [4] (denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

II – Cadrul juridic

A – *Acordul CE-Elveția*

4. În temeiul celei de a doua teze din preambulul Acordului CE-Elveția, părțile contractante sunt „hotărâ[te] să realizeze libera circulație a persoanelor între [ele] pe baza normelor care se aplică în Comunitatea Europeană”.

5. Potrivit articolului 1 literele (a) și (d) din Acordul CE-Elveția, obiectivul acestuia din urmă este, printre altele, acordarea, în beneficiul resortisanților statelor membre și ai Confederației Elvețiene, a dreptului de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă și a dreptului de a rămâne pe teritoriul părților contractante, precum și acordarea unor condiții de viață, de angajare și de muncă identice cu cele acordate resortisanților proprii.

6. Articolul 2 din acordul menționat, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:

„Resortisanții unei părți contractante cu reședința legală pe teritoriul unei alte părți contractante nu fac obiectul niciunei discriminări pe motive de cetățenie, în aplicarea dispozițiilor anexelor I, II și III la prezentul acord și în conformitate cu acestea.”

7. Articolul 4 din Acordul CE-Elveția, intitulat „Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică”, are următorul cuprins:

„Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică este garantat sub rezerva dispozițiilor articolului 10 și în conformitate cu dispozițiile anexei I.”

8. Articolul 11 alineatul (1) din acordul menționat, intitulat „Soluționarea acțiunilor”, prevede, în favoarea persoanelor vizate de Acordul CE-Elveția, un drept de acțiune cu privire la aplicarea dispozițiilor acordului pe lângă autoritățile competente.

9. Potrivit articolului 16 din același acord, intitulat „Trimitere la legislația comunitară”:

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

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

4 — Acordul din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 19/vol. 3, p. 74).

10. Articolul 21 din Acordul CE-Elveția, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, prevede la alineatul (2):

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

11. Anexa I la Acordul CE-Elveția este consacrată liberei circulații a persoanelor. Capitolul II din această anexă conține dispoziții privind lucrătorii salariați. Articolul 9 din acest capitol, referitor la tratamentul egal și aplicabil, prin trimitere în temeiul articolului 15 alineatul (2) din capitolul III din anexa menționată, lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, prevede:

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

(2) Lucrătorul salariat și membrii familiei sale menționați la articolul 3 din prezenta anexă beneficiază de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați naționali și membrii familiilor acestora.

[…]”

12. Capitolul III din anexa menționată conține norme privind „[l]ucrători[i] care desfășoară o activitate independentă” care, potrivit definiției de la articolul 12 alineatul (1) din acest capitol, sunt resortisanții unei părți contractante care doresc să se stabilească pe teritoriul unei alte părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente.

13. Articolul 13 din acest capitol, intitulat „Lucrătorii frontalieri care desfășoară o activitate independentă”, prevede la alineatul (1):

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

14. Potrivit articolului 15 din același capitol, intitulat „Tratamentul egal”:

„(1) În ceea ce privește accesul la o activitate independentă și la desfășurarea acesteia, lucrătorului care desfășoară o activitate independentă nu i se acordă un tratament mai puțin favorabil decât cel acordat de țara gazdă resortisanților săi.

(2) Dispozițiile articolului 9 din prezenta anexă se aplică *mutatis mutandis* lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă menționați în prezentul capitol.”

B – *Reglementarea germană*

15. Dispozițiile naționale relevante sunt cele ale Legii germane privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) [5] (denumită în continuare „EStG”).

5 — În versiunea sa publicată la 19 octombrie 2002 (BGBl. 2002 I, p. 4215), astfel cum a fost modificată la 29 decembrie 2003 (BGBl. 2003 I, p. 3080) și la 20 decembrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3151).

16. Articolul 1 din EStG prevede:

„(1) Persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită în Germania sunt supuse în totalitate impozitului pe venit. […]

[…]

(3) La solicitarea acestora, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania pot fi de asemenea tratate ca fiind supuse în totalitate impozitului pe venit în măsura în care realizează venituri naționale în sensul articolului 49. Această opțiune se aplică doar dacă veniturile lor sunt supuse în cursul anului calendaristic într-un procent de cel puțin 90 % impozitului german pe venit […]”

17. Articolul 1a alineatul (1) din EStG are următorul cuprins:

„În ceea ce privește resortisanții unui stat membru al [Uniunii] sau ai unui stat în privința căruia se aplică [Acordul privind SEE], […] care trebuie să fie tratați ca fiind supuși în totalitate impozitului pe venit în temeiul articolului 1 alineatul (3), se aplică următoarele norme în sensul […] articolului 26 alineatul (1) prima teză:

1. […] Cu toate acestea, beneficiarul trebuie să își aibă domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul unui alt stat membru al [Uniunii] sau al unui stat în privința căruia se aplică [Acordul privind SEE].

[…]

2. La cerere, soțul care nu trăiește separat și care nu are domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul german este tratat ca fiind supus în totalitate impozitului pe venit în scopul aplicării articolului 26 alineatul (1) prima teză. […]”

18. Articolul 26 alineatul (1) din EStG acordă soților care nu trăiesc separat și care sunt supuși unei obligații fiscale nelimitate sau care trebuie tratați ca atare un drept de a alege între o impozitare separată, conform articolului 26a din această lege, și o impozitare comună, conform articolului 26b din legea menționată.

19. Articolul 26b din EStG, intitulat „Impozitarea comună a soților”, prevede la alineatul (1):

„Sub regimul impozitării comune, veniturile obținute de soți sunt însumate și impozitate împreună și, cu excepția dispozițiilor contrare, soții sunt tratați în acest caz ca fiind un singur contribuabil.”

20. Articolul 32a din EStG, intitulat „Cota de impozitare a veniturilor”, prevede la alineatul (5):

„Impozitul pe venitul soților impozitați împreună în temeiul articolelor 26 și 26b este […] dublu față de cel aplicabil pentru jumătate din venitul impozabil comun al acestora în temeiul alineatului (1) (metoda de «splitting»).”

III – Acțiunea principală

21. Doamna Ettwein și soțul său sunt resortisanți germani. Ambii soți desfășoară o activitate profesională independentă și obțin în Germania totalitatea veniturilor lor. La 1 august 2007, soții și-au transferat reședința în Elveția. După această schimbare a reședinței, ei au continuat să își exercite activitatea lor profesională în Germania și să obțină în acest stat membru cvasitotalitatea veniturilor lor.

22. În vederea calculării impozitului pe veniturile lor pentru exercițiul fiscal aferent anului 2008, doamna Ettwein și soțul său au solicitat, la fel ca pentru exercițiile fiscale precedente, să fie impozitați împreună, și anume, conform așa-numitei metode de „splitting”, subliniind faptul că nu aveau niciun venit impozabil în Elveția. În decizia de impunere inițială, Finanzamt Konstanz admisese cererea soților.

23. La 1 decembrie 2009, Finanzamt Konstanz a anulat totuși această decizie pentru motivul că regimul favorabil de „splitting”, care este acordat pe baza situației personale și familiale a soților, nu trebuia să se aplice, deoarece reședința acestora din urmă nu se afla nici pe teritoriul unui stat membru al Uniunii, nici pe cel al unui stat care este parte la Acordul privind SEE. Astfel, prin decizia de impunere din 22 martie 2010, Finanzamt Konstanz a supus soții unui regim de impozitare separat. Întrucât reclamația administrativă formulată împotriva acestei decizii nu a fost admisă, doamna Ettwein a formulat o acțiune în anulare la Finanzgericht Baden-Württemberg.

IV – Întrebarea preliminară

24. Instanța de trimitere consideră că doamna Ettwein și soțul său sunt lucrători frontalieri care desfășoară o activitate independentă în sensul articolului 13 alineatul (1) din anexa I la Acordul CE-Elveția. Astfel, aceasta subliniază în acest sens că ei sunt resortisanți germani, cu domiciliul în Elveția, care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul german și se întorc zilnic de la locul unde își desfășoară activitatea profesională la locul lor de reședință. În temeiul dispozițiilor articolului 9 alineatul (2) coroborat cu articolul 15 alineatul (2) din anexa I la Acordul CE-Elveția, lucrătorii frontalieri care desfășoară o activitate independentă beneficiază pe teritoriul statului în care desfășoară activitatea profesională de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii naționali care desfășoară o activitate independentă. În opinia instanței de trimitere, faptul că administrația fiscală germană refuză să acorde soților Ettwein beneficiul metodei de „splitting” pentru unicul motiv că reședința lor se află în Elveția ar fi contrar dispozițiilor Acordului CE-Elveția.

25. În opinia instanței naționale, această concluzie ar fi conformă principiilor stabilite în jurisprudența Curții anterioară datei de 21 iunie 1999, data semnării Acordului CE-Elveția, referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a lucrătorilor, care sunt preluate în Acordul CE-Elveția. Instanța națională face referire în special la jurisprudența privind principiul nediscriminării, aplicabil în egală măsură în materie fiscală, care interzice nu numai discriminările evidente, întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat [6]. Instanța menționată amintește de asemenea că acest principiu implică o interdicție a dispozițiilor care împiedică sau descurajează resortisanții unui stat membru să părăsească acest stat pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație [7].

26. Pe de altă parte, instanța de trimitere subliniază că revine, în principiu, statului de reședință obligația de a impozita contribuabilul în mod global, ținând seama de elementele inerente situației sale personale și familiale. Cu toate acestea, în cazul în care impozitarea globală a avut loc în statul de unde provin veniturile, întrucât persoana interesată obține veniturile sale aproape exclusiv în acest stat, acesta din urmă nu poate refuza să țină seama de situația personală și familială a persoanei interesate atunci când acest lucru nu este posibil în statul de reședință. Potrivit aceleiași jurisprudențe, metoda de „splitting” face parte din împrejurările personale și familiale care trebuie luate în considerare într-un astfel de caz [8].

6 — Hotărârea Schumacker, citată anterior (punctul 26).

7 — Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman (C-415/93, Rec., p. I-4921).

8 — Hotărârea Schumacker, citată anterior, și Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089).

27. În consecință, situația soților Ettwein, care nu ar putea să fie luată în considerare în statul de reședință din cauza lipsei de venituri obținute de soții în cauză în acest stat, ar trebui luată în considerare în Germania în vederea calculării impozitului, întrucât, în caz contrar, ar exista o discriminare în raport cu cuplurile care au reședința în Germania, obțin veniturile lor pe teritoriul acestei țări și se află în aceeași situație personală și familială.

28. Având în vedere aceste considerații, Finanzgericht Baden-Württemberg a decis, prin decizia primită de Curte la 16 august 2011, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Acordului [CE-Elveția], în special articolele 1, 2, 11, 16 și 21, precum și articolele 9, 13 și 15 din anexa I trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității ca unor soți care au reședința în Elveția și sunt supuși impozitului pe venit în Germania pentru totalitatea veniturilor lor impozabile să li se refuze beneficiul impozitării comune în temeiul așa-numitei metode de «fracționare» («splitting»)?”

29. Părțile din acțiunea principală, guvernele german și spaniol, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. Doamna Ettwein, guvernul german și Comisia au fost reprezentate în cadrul ședinței care a avut loc la 4 iulie 2012.

V – Analiză

A – *Observații introductive*

1. Natura Acordului CE-Elveția

30. Trebuie amintit de la bun început că, în calitate de tratat internațional, Acordul CE-Elveția trebuie să fie interpretat, conform articolului 31 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor[9], cu bună-credință, potrivit sensului obișnuit care urmează a fi atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și a scopului său[10].

31. Astfel cum a precizat Curtea în repetate rânduri, întrucât Confederația Elvețiană nu a aderat la piața internă a Uniunii, care vizează înlăturarea tuturor obstacolelor pentru crearea unui spațiu al libertății de circulație totale analog celui oferit de o piață națională, interpretarea dată dispozițiilor de drept al Uniunii privind această piață internă nu poate fi în mod automat transpusă interpretării Acordului CE-Elveția, în afară de cazul în care dispoziții exprese în acest sens sunt prevăzute de însuși acordul menționat[11].

9 — Convenție semnată la Viena la 23 mai 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331.

10 — A se vedea pentru detalii suplimentare în special Avizul 1/91 din 14 decembrie 1991 (Rec., p. I-6079, punctul 14), Hotărârea din 1 iulie 1993, Metalsa (C-312/91, Rec., p. I-3751, punctul 12), Hotărârea din 2 martie 1999, Eddline El-Yassini (C-416/96, Rec., p. I-1209, punctul 47), Hotărârea din 20 noiembrie 2001, Jany și alții (C-268/99, Rec., p. I-8615, punctul 35), Hotărârea din 25 februarie 2010, Brita (C-386/08, Rep., p. I-1289, punctele 42 și 43), precum și Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser (C-70/09, Rep., p. I-7233, punctul 36).

11 — A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme (C-351/08, Rep., p. I-10777, punctele 27 și 29), Hotărârea din 11 februarie 2010, Fokus Invest (C-541/08, Rep., p. I-1025, punctul 28), precum și Hotărârea Hengartner și Gasser, citată anterior (punctele 41 și 42).

32. Desigur, articolul 16 alineatul (2) din Acordul CE-Elveția ține seama de jurisprudența Curții, însă această trimitere privește numai jurisprudența anterioară semnării acordului menționat la data de 21 iunie 1999. Subliniem că această dispoziție se inspiră din articolul 6 din Acordul privind SEE. Obiectivul articolului 16 alineatul (2) menționat este de a nu supune Confederația Elvețiană interpretărilor viitoare ale Acordului CE-Elveția stabilite de organul jurisdicțional al celeilalte părți contractante, și anume Curtea, și garantează „un cadru juridic paralel" privind domeniile care intră sub incidența dreptului Uniunii [12].

33. Tocmai în lumina acestui mod specific de interpretare a Acordului CE-Elveția este necesar să examinăm situația descrisă în trimiterea preliminară, și anume, cazul în care un transfer al reședinței private în Elveția conduce la un tratament fiscal dezavantajos pentru soții care au cetățenia statului membru în care își desfășoară activitățile lor nesalariate.

2. Obiectivele Acordului CE-Elveția

34. Obiectivele Acordului CE-Elveția sunt menționate la articolul 1. Acesta urmărește, printre altele, acordarea, în beneficiul resortisanților statelor membre și ai Confederației Elvețiene, a dreptului de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă și a dreptului de a rămâne pe teritoriul părților contractante, precum și acordarea unor condiții de viață, de angajare și de muncă identice cu cele acordate resortisanților proprii.

35. Trebuie subliniat că această voință de a facilita libera circulație a persoanelor între Uniune și Confederația Elvețiană se deosebește de sensul și de finalitatea libertăților de circulație prevăzute de tratatele din cadrul pieței interne încheiate între statele membre ale Uniunii.

36. În această privință, analiza contextului politic al semnării Acordului CE-Elveția relevă faptul că acordurile bilaterale nu au drept obiectiv crearea unei piețe interne [13]. Este cert că Acordul CE-Elveția se înscrie în cadrul unei serii de șapte acorduri sectoriale care reglementează relațiile dintre Comunitate și Confederația Elvețiană [14], semnate la 21 iunie 1999, ca urmare a respingerii de către Confederația Elvețiană, la 6 decembrie 1992, a Acordului privind SEE. Acest refuz exprimă excluderea proiectului unui ansamblu economic integrat, cu o piață unică, fondat pe reguli comune între membrii săi, în favoarea înțelegerilor bilaterale cu Comunitatea și cu statele sale membre, în domenii precise.

37. Prin urmare, acest Acord CE-Elveția urmărește să strângă legăturile dintre părțile contractante [15] fără perspectiva de a extinde aplicarea în totalitate a libertăților fundamentale în privința Confederației Elvețiene sau chiar aderarea ulterioară la Uniune.

12 — A se vedea Epiney, A., și Mosters, R., „Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes", în *Interprétation et application des „traités d'intégration"*, Schulthess, Zürich, 2006, p. 57-73, și, în același sens, Boillet, V., „La détermination du champ d'application de l'accord sur la libre circulation des personnes au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de justice: les implications des arrêts Zambrano et McCarty", în *Pratique juridique actuelle*, 2012, p. 49-55. A se vedea de asemenea Aubry Girardin, F., „L'interprétation et l'application de l'accord sur la libre circulation des personnes du punctul de vue de la jurisprudence", în *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-UE*, Schulthess, Zürich, 2011, p. 29-48.

13 — Kaddous, C., „Stamm et Hauser, Grimme, Fokus Invest AG, Hengartner et Gasser ou les accords bilatéraux ne créent pas un marché intérieur", în *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, p. 129-136.

14 — Cele șapte acorduri privesc libera circulație a persoanelor, transportul aerian, transportul rutier și feroviar de mărfuri și călători, comerțul cu produse agricole, recunoașterea reciprocă în materie de evaluare a conformității, anumite aspecte ale contractelor de achiziții publice, precum și cooperarea științifică și tehnologică. A se vedea Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului și a Comisiei privind Acordul de cooperare științifică și tehnologică din 4 aprilie 2002 privind încheierea a șapte acorduri cu Confederația Elvețiană (JO L 114, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 27, p. 25).

15 — Hotărârea Grimme, citată anterior (punctul 28).

38. În acest sens, în jurisprudența Curții se stabilește în mod clar o diferență între interpretarea dată dispozițiilor de drept al Uniunii privind piața internă și interpretarea unui acord internațional precum Acordul CE-Elveția, insistând asupra comparației dintre obiectivele și contextul Acordului CE-Elveția, pe de o parte, și cele ale construcției europene, pe de altă parte [16].

39. Prin aceasta, Confederația Elvețiană rămâne în urmă în raport cu libertățile aplicabile între statele membre ale Uniunii și cele care sunt parte la SEE, ceea ce implică faptul că în cadrul Acordului bilateral CE-Elveția pot subzista restricții privind libera circulație a persoanelor, restricții care ar fi inadmisibile în interiorul Uniunii sau al SEE.

B – *Dreptul statului membru de a refuza acordarea unui avantaj fiscal propriilor resortisanți care sunt lucrători nerezidenți ce desfășoară o activitate independentă*

40. Trebuie amintită situația din prezenta cauză. Este vorba despre doi resortisanți germani care desfășoară o activitate economică în calitate de lucrători independenți în Germania și care și-au transferat reședința personală în Elveția, fără a desfășura însă o activitate profesională pe teritoriul acestei țări. Astfel, Curtea este invitată să interpreteze dispozițiile Acordului CE-Elveția privind statutul lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă și să aprecieze incidența jurisprudenței sale asupra acțiunii principale.

1. Domeniul de aplicare material al Acordului CE-Elveția

41. Dispozițiile Acordului CE-Elveția privind lucrătorii care desfășoară o activitate independentă formează capitolul III din anexa I la acordul menționat, care cuprinde cinci articole. Articolul 12 din această anexă stabilește condițiile de obținere a unui permis de ședere aplicabile unui lucrător care desfășoară o activitate independentă. Articolele 13-16 din anexa I menționată conțin precizări cu privire la acest drept. Acordul CE-Elveția se limitează să recunoască fiecărui lucrător care desfășoară o activitate independentă un drept de intrare și de ședere pe teritoriul părților contractante, precum și dreptul de a beneficia, în ceea ce privește accesul la o activitate independentă și la exercitarea acesteia, de un tratament care nu este mai puțin favorabil decât cel acordat de țara gazdă resortisanților săi.

42. Considerăm că situația soților Ettwein nu intră în domeniul de aplicare *ratione materiae* al acestor dispoziții. Astfel, articolul 12 din anexa I la acordul menționat vizează „[r]esortisantul *unei părți contractante* care dorește *să se stabilească* pe teritoriul *unei alte părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente*” [17]. În același sens, articolul 15 alineatul (2) din anexa I menționată, prin trimitere la articolul 9 din aceeași anexă, asigură un tratament egal lucrătorilor resortisanți ai unei părți contractante care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul celeilalte părți contractante. Astfel, aceștia nu pot fi tratați, ca urmare a cetățeniei lor, în mod diferit față de lucrătorii naționali. Ei beneficiază de aceleași avantaje sociale și fiscale ca și lucrătorii naționali [18].

43. În ceea ce privește principiul nediscriminării, citat în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, amintim că articolul 2 din Acordul CE-Elveția interzice discriminările pe motiv de cetățenie [19].

16 — A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 9 februarie 1982, Polydor și RSO Records (270/80, Rec., p. 329, punctele 15-19), Avizul 1/91, citat anterior (punctul 14), Hotărârea Metalsa, citată anterior (punctele 11 și 15-19), precum și jurisprudența citată la nota de subsol 11.

17 — Sublinierea noastră.

18 — A se vedea articolul 9 alineatul (2) din anexa I la Acordul CE-Elveția.

19 — Articolul 2 menționat prevede că „[r]esortisanții unei părți contractante cu reședința legală pe teritoriul unei alte părți contractante nu fac obiectul niciunei discriminări pe motive de cetățenie, în aplicarea dispozițiilor anexelor I, II și III la prezentul acord și în conformitate cu acestea”.

44. Desigur, potrivit jurisprudenței rezultate din Hotărârea Bergström [20], nu este exclus ca un resortisant al unei părți contractante să invoce Acordul CE-Elveția împotriva propriului stat.

45. Cu toate acestea, precizăm că posibilitatea de a invoca Acordul CE-Elveția împotriva propriului stat se limitează, conform modului de redactare a articolului 16 alineatul (1) din acest acord, la drepturile și obligațiile care decurg din actele de drept derivat al Uniunii menționate în anexa la același acord. În schimb, niciun element din Acordul CE-Elveția nu permite să se concluzioneze că o astfel de posibilitate s-ar extinde și la dispozițiile de drept primar.

46. În consecință, modul de redactare a Acordului CE-Elveția, la fel ca obiectivul său, nu permite să se deducă o astfel de concluzie în privința dispozițiilor privind lucrătorii care desfășoară o activitate independentă care vizează doar ipoteza unei discriminări pe motive de cetățenie a unui resortisant al unei părți contractante pe teritoriul unei alte părți contractante.

47. Or, din elementele de fapt prezentate Curții rezultă că soții Ettwein sunt resortisanți germani care desfășoară o activitate profesională independentă în Germania, unde sunt supuși impozitării în litigiu. Așadar, nu poate fi vorba, în speță, despre o discriminare comisă de autoritățile unei părți contractante în privința unui resortisant al unei alte părți contractante. Simplul fapt că soții Ettwein și-au transferat reședința privată în Elveția nu are nicio incidență în această privință [21].

48. În plus, articolul 13 din anexa I la Acordul CE-Elveția referitor la lucrătorii frontalieri care desfășoară o activitate independentă [22] coroborat cu articolul 12 din aceeași anexă confirmă această interpretare textuală care exclude situația din acțiunea principală din domeniul de aplicare al dispozițiilor Acordului CE-Elveția referitoare la lucrătorii care desfășoară o activitate independentă. Trebuie să amintim în această privință că, potrivit articolului 12 din această anexă I, un lucrător care desfășoară o activitate independentă este un resortisant al unei părți contractante care dorește să se stabilească pe teritoriul unei alte părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente. Conform articolului 13 din anexa I menționată, „un lucrător frontalier care desfășoară o activitate independentă”, care constituie, în opinia noastră, în mod necesar o subcategorie a „lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă”, este un resortisant al unei părți contractante care își are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante, întorcându-se la domiciliu, de regulă, în fiecare zi. Cu alte cuvinte, statul în care un lucrător își desfășoară activitatea independentă este diferit de cel în care el își are domiciliul, iar acest din urmă stat poate să corespundă sau să nu corespundă statului de origine [23].

49. Subliniem, așadar, că situația din speță, în care este vorba despre un singur transfer de reședință pe teritoriul unei părți contractante fără perspectiva de a desfășura acolo activități independente, nu intră în domeniul de aplicare al articolelor 12 și 13 din Acordul CE-Elveția.

20 — Hotărârea din 15 decembrie 2011 (C-257/10, Rep., p. I-13227, punctele 26-30 și 33-34).

21 — A se vedea, pentru un raționament similar, Hotărârea Grimme, citată anterior (punctele 47-49).

22 — Alineatul (1) al articolului menționat definește lucrătorul frontalier care desfășoară o activitate independentă în termeni lipsiți de precizie drept „un resortisant al unei părți contractante care își are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante”. Alineatele (2) și (3) prevăd condiții mai favorabile privind această categorie specifică de lucrători care desfășoară o activitate indepedentă în materia dreptului de ședere. A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, Stamm și Hauser (C-13/08, Rep., p. I-11087, punctul 39).

23 — Un resortisant elvețian stabilit în Germania este, așadar, în continuare un lucrător frontalier care desfășoară o activitate independentă în sensul articolului 13 din anexa I la Acordul CE-Elveția, chiar dacă are reședința în Austria, dar acest acord nu se aplică în privința activității sale economice desfășurate eventual în Elveția. În mod similar, un resortisant german stabilit în Elveția este un lucrător frontalier care desfășoară o activitate independentă în sensul articolului 13 menționat, în cazul în care își are reședința în Germania sau într-un alt stat membru al Uniunii, însă, dacă este stabilit în Germania, acesta nu îndeplinește criteriile prevăzute de articolul menționat.

50. În speță, tocmai aspectul că soții Ettwein au reședința în Elveția se opune, conform reglementării germane, aplicării regimului fiscal mai favorabil. Dezavantajul fiscal nu rezultă din faptul că, în calitate de resortisanți ai unei părți contractante care își au reședința pe teritoriul unei părți contractante, soții își exercită dreptul de stabilire pe teritoriul unei părți contractante, alta decât statul ai cărui resortisanți sunt.

51. În consecință, în măsura în care desfășoară o activitate profesională independentă în statul membru ai căror resortisanți sunt, soții Ettwein nu dobândesc drepturi în temeiul dispozițiilor Acordului CE-Elveția în materia libertății de stabilire, a egalității de tratament și a nediscriminării, care nu le sunt aplicabile. Această interpretare restrictivă a dispozițiilor relevante ale Acordului CE-Elveția conform modului său de redactare este susținută de obiectivele acordului examinate anterior [24].

2. Incidența jurisprudenței Curții asupra prezentei cauze

52. Articolul 16 din Acordul CE-Elveția face referire în mod expres la dreptul Uniunii în calitate de sursă de interpretare uniformă a dispozițiilor acordului menționat, care sunt identice, în esență, cu dispozițiile dreptului Uniunii [25]. Alineatul (1) al acestui articol prevede că părțile contractante se angajează să pună în aplicare drepturile și obligațiile echivalente cu cele conținute în acquis-ul comunitar. Alineatul (2) al articolului menționat prevede că jurisprudența Curții este aplicabilă în această privință, precizând că această trimitere privește numai jurisprudența care precedă semnarea Acordului CE-Elveția, care a avut loc la 21 iunie 1999, jurisprudența ulterioară fiind supusă atenției Confederației Elvețiene [26].

53. În acest context, trebuie să se analizeze succint jurisprudența pertinentă a Curții anterioară datei de 21 iunie 1999 referitoare la întinderea domeniului de aplicare al dispozițiilor Acordului CE-Elveția.

54. În ceea ce privește principiile egalității de tratament și nediscriminării în legătură cu libera circulație a lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, subliniem în prealabil că, în speță, nu se pune problema dacă domeniul lor de aplicare este analog cu cel prevăzut în cadrul dreptului Uniunii și în special conform jurisprudenței rezultate din Hotărârile citate anterior, Schumacker și Bosman, deoarece, astfel cum am constatat deja, dispozițiile corespunzătoare ale Acordului CE-Elveția nu sunt aplicabile în cazul soților Ettwein [27].

55. Cu toate acestea, trebuie să se facă referire la Hotărârea Werner [28], în care Curtea a statuat că articolul 52 din Tratatul CEE privind dreptul de stabilire nu se opune posibilității ca un stat membru să impună resortisanților proprii care își desfășoară activitatea profesională pe teritoriul său și care percep acolo totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor lor o sarcină fiscală mai grea în cazul în care

24 — A se vedea punctul 34 și următoarele din prezentele concluzii.

25 — A se vedea, în acest sens și referitor la Proiectul de acord dintre Comunitate, pe de o parte, și țările din Asociația Europeană a Liberului Schimb, pe de altă parte, privind crearea Spațiului Economic European, Avizul 1/91, citat anterior, și Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992 (Rec., p. I-2821).

26 — Conform articolului 16 alineatul (2) a treia teză din Acordul CE-Elveția, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, Comitetul mixt stabilește implicațiile jurisprudenței Curții ulterioare datei de referință pentru Elveția în calitate de stat terț în raport cu Uniunea. A se vedea, comparativ, în ceea ce privește articolul 6 din Proiectul de acord dintre Comunitate, pe de o parte, și țările din Asociația Europeană a Liberului Schimb, pe de altă parte, privind crearea Spațiului Economic European, Avizul 1/91 (punctele 8, 24 și 44), și Avizul 1/92 (punctul 5).

27 — Hotărârile citate anterior, Schumacker (punctul 26) și Bosman (punctele 95-97). În opinia instanței de trimitere, din aceste hotărâri rezultă că normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere (precum condiția privind reședința) conduc, în fapt, la același rezultat. Principiul nediscriminării s-ar extinde la dispozițiile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să își părăsească țara de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație, întrucât constituie, prin urmare, obstacole în calea libertăților de circulație, chiar dacă acestea se aplică indiferent de cetățenia lucrătorilor în cauză. În opinia instanței naționale, o reglementare națională precum cea din acțiunea principală, care face distincția între persoanele rezidente și cele nerezidente și care tratează în mod nefavorabil contribuabilii căsătoriți în cazul în care aceștia au reședința în afara teritoriului Uniunii și a SEE, indiferent de cetățenia lor, ar putea să descurajeze cuplurile căsătorite care pot solicita acest avantaj fiscal să își exercite dreptul la liberă circulație.

28 — Hotărârea din 26 ianuarie 1993, Werner (C-112/91, Rec., p. I-429, punctul 17).

aceștia nu au reședința în acest stat în raport cu resortisanții care au reședința în statul respectiv. Această cauză privea un resortisant german care își desfășura activitatea independentă de medic dentist în Germania și obținea pe teritoriul acesteia cvasitotalitatea veniturilor sale, dar își transferase reședința în Țările de Jos.

56. În această privință, astfel cum constată Comisia în observațiile sale scrise, această hotărâre arată că, înainte de semnarea Acordului CE-Elveția, un simplu transfer al reședinței nu putea fi considerat ca fiind o stabilire în vederea desfășurării unei activități nesalariate în țara de primire în sensul articolului 52 din tratat.

57. În ceea ce privește, în continuare, Hotărârea Asscher, citată anterior, care precede, la fel ca Hotărârea Werner, citată anterior, semnarea Acordului CE-Elveția, trebuie să subliniem, mai întâi, că în această cauză aspectul că reclamantul desfășura o activitate independentă într-un alt stat membru decât statul său de origine constituia condiția prealabilă care îi permitea să invoce în raport cu acest din urmă stat beneficiul libertății de stabilire. Acest lucru se datora faptului că reclamantul se afla în raport cu statul său de origine într-o situație care poate fi asimilată celei a oricărei alte persoane care invocă dreptul de stabilire în raport cu statul de primire [29].

58. Această situație nu se regăsește în prezenta cauză, întrucât soții Ettwein sunt supuși impozitului pentru totalitatea veniturilor lor impozabile în statul lor de origine, Republica Federală Germania.

59. În opinia Finanzgericht Baden-Württemberg, din jurisprudența Asscher reiese că, în materie fiscală, revine, în principiu, statului de reședință obligația de a impozita contribuabilul în mod global, ținând seama de elementele care țin de situația personală și familială a acestuia, din care fac parte căsătoria și metoda de „splitting”, care poate rezulta din ea. Cu toate acestea, în cazul în care contribuabilul obține veniturile sale aproape exclusiv sau exclusiv, precum în speță, în statul în care lucrează, competența fiscală revine acestuia din urmă, care, în lumina principiului nediscriminării, trebuie să țină seama de situația personală și familială a persoanei interesate în cazul în care acest lucru este imposibil în statul de reședință.

60. În opinia instanței naționale, din această jurisprudență, precum și din articolul 21 alineatul (2) din Acordul CE-Elveția ar rezulta că refuzul de a acorda un avantaj fiscal persoanelor nerezidente poate fi calificat drept „discriminatoriu”, din moment ce nu există nicio diferență obiectivă de situație între contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți de natură să justifice o astfel de diferență de tratament [30].

61. În această privință, subliniem că poziția Republicii Federale Germania cu privire la interpretarea articolului 21 alineatul (2) din Acordul CE-Elveția, care, de altfel, nu este aplicabil în speță, nu poate fi reținută. Guvernul german apreciază că reședința trebuie să fie considerată în mod constant un criteriu de diferențiere între persoanele impozabile. Or, această dispoziție autorizează în mod expres părțile contractante să facă o distincție în materie fiscală între contribuabili conform locului de reședință numai în cazul în care aceștia nu se află în situații în mod obiectiv comparabile.

62. Este suficient să amintim în speță că principiul nediscriminării pe motive de cetățenie, astfel cum este garantat în Acordul CE-Elveția, nu se aplică în situația soților Ettwein, întrucât aceștia sunt deja resortisanți naționali. În consecință, interpretarea aceluiași principiu de către Curte în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în speță în privința dispozițiilor corespunzătoare ale Acordului CE-Elveția.

29 — A se vedea punctele 34 et 62 din hotărârea menționată. Ulterior semnării Acordului CE-Elveția, Curtea a dezvoltat o soluție diferită privind libera circulație a lucrătorilor salariați și consideră că orice resortisant al Uniunii care exercită o activitate salariată într-un alt stat membru, diferit de cel de reședință, poate invoca o astfel de libertate în calitate de lucrător migrant, indiferent de identitatea existentă între statul său de origine și statul în care este încadrat în muncă. A se vedea în special Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg (C-527/06, Rep., p. I-7735, punctele 35 și 36 și jurisprudența citată).

30 — Hotărârea Asscher, citată anterior (punctele 40-44).

63. În ceea ce privește evoluția jurisprudenței ulterioare semnării Acordului CE-Elveția, trebuie să se precizeze că Hotărârile Ritter-Coulais [31], Stamm și Hauser, citată anterior, precum și Graf și Engel [32], citate în cursul procedurii scrise și în ședință și care au fost pronunțare în anii 2006, 2008 și, respectiv, 2011, nu pot fi luate în considerare în prezenta cauză. Conform articolului 16 alineatul (2) din Acordul CE-Elveția, Comitetul mixt [33] examinează în permanență evoluția jurisprudenței pertinente a Curții ulterioară datei de 21 iunie 1999 și este singurul competent pentru a stabili eventualele implicații în privința Confederației Elvețiene în cadrul dispozițiilor corespunzătoare ale Acordului CE-Elveția [34].

64. În consecință, luarea în considerare a jurisprudenței pertinente a Curții, impusă desigur în temeiul articolului 16 alineatul (2) din Acordul CE-Elveția, nu se extinde, în orice caz, la elemente evolutive ale acestei jurisprudențe ulterioare datei de referință stabilite de dispoziția menționată. O soluție contrară ar constitui o apreciere eronată a posibilității de a invoca *ratione temporis* jurisprudența pertinentă a Curții în temeiul Acordului CE-Elveția și ar contraveni voinței părților contractante de a nu supune Confederația Elvețiană competenței jurisdicționale a Curții în ceea ce privește interpretarea viitoare a acordului. Or, progrese în favoarea unei integrări economice sporite între cei doi parteneri nu s-ar putea realiza decât la nivel politic.

65. În lipsa unei astfel de voințe, realizarea obiectivului omogenității în privința interpretării și a aplicării dreptului este împiedicată de divergențele care există între finalitățile și contextul Acordului CE-Elveția, pe de o parte, și cele ale dreptului Uniunii, pe de altă parte. Cu toate acestea, aplicarea acquis-ului comunitar prevăzută de Acordul CE-Elveția și care susține interpretarea coerentă a normelor echivalente trebuie să se limiteze la cadrul stabilit de obiectivele acordului menționat.

66. Concluzionăm de aici că dispozițiile Acordului CE-Elveția privind lucrătorii care desfășoară o activitate independentă nu se opun posibilității ca un cuplu resortisant al unui stat membru al Uniunii care desfășoară pe teritoriul acestuia o activitate independentă să fie supus, întrucât are reședința în Elveția și, prin urmare, în afara teritoriului Uniunii și a SEE, unui tratament diferențiat în ceea ce privește perceperea impozitului pe venit în împrejurări precum cele din acțiunea principală.

67. În sfârșit, am dori să adăugăm că, chiar dacă, în speță, un stat membru face o discriminare în detrimentul propriilor resortisanți care au decis să își transfere reședința privată în afara teritoriului Uniunii și chiar dacă o astfel de discriminare nu intră sub incidența dreptului Uniunii, considerăm că un astfel de tratament discriminatoriu este greu de justificat, cel puțin în lumina valorilor constituționale comune statelor membre, în ceea ce privește în special tratamentul egal al persoanelor care se află într-o situație comparabilă [35].

31 — Hotărârea din 21 februarie 2006 (C-152/03, Rec., p. I-1711).

32 — Hotărârea din 6 octombrie 2011 (C-506/10, Rep., p. I-9345).

33 — Conform articolului 14 din Acordul CE-Elveția, Comitetul mixt est alcătuit din reprezentanți ai părților contractante. Comitetul mixt este responsabil cu administrarea și aplicarea corespunzătoare a acordului menționat și, în acest scop, emite recomandări și ia decizii în privința cărora se pronunță de comun acord. Comitetul se întrunește în funcție de necesități și cel puțin o dată pe an, iar fiecare parte poate solicita convocarea unei reuniuni. Comitetul mixt poate decide înființarea oricărui grup de lucru sau a oricărui grup de experți care să îl asiste în îndeplinirea sarcinilor sale. În temeiul articolului 19 din același acord, părțile contractante pot supune de asemenea Comitetului mixt orice litigiu privind interpretarea sau aplicarea prezentului acord.

34 — Pe de altă parte, articolul 18 din Acordul CE-Elveția prevede o procedură de revizuire specială. Potrivit articolului menționat, o parte contractantă poate înainta o propunere Comitetului mixt, care va intra eventual în vigoare după îndeplinirea procedurilor interne respective.

35 — A se vedea în acest sens punctul 72 din Concluziile noastre prezentate în cauza Hengartner și Gasser, citată anterior.

VI – Concluzie

68. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht Baden-Württemberg după cum urmează:

„Dispozițiile Acordului dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999, în special articolele 1, 2, 11, 16 și 21, precum și articolele 9, 13 și 15 din anexa I, nu se opun unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia beneficiul impozitării comune pe baza așa-numitei metode de «splitting» este refuzat unor soți care sunt resortisanți ai acestui stat, desfășoară pe teritoriul statului respectiv o activitate independentă și sunt supuși impozitului pentru totalitatea veniturilor lor impozabile în statul în cauză, pentru unicul motiv că acest cuplu și-a transferat locul de reședință din statul menționat în Elveția.”