

HOTĂRÂREA CURȚII

14 februarie 1995*

**Finanzamt Köln-Altstadt
împotriva
lui Roland Schumacker**

Cauza C-279/93

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,
formulată de Bundesfinanzhof)

„Articolul 48 din Tratatul CEE – Obligație de tratament egal – Impozit pe venitul
nerezidenților“

În cauza C-279/93,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către
Bundesfinanzhof, de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe între

Finanzamt Köln-Altstadt

și

Roland Schumacker

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 48 din Tratatul CEE,

CURTEA,

compusă din domnii G. C. Rodríguez Iglesias, președinte, F. A. Schockweiler (raportor), P. J.
G. Kapteyn și C. Gulmann, președinți de cameră, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C.
Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J. P. Puissochet și G. Hirsch,
judecători,

avocat general: domnul P. Léger,
grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Finanzamt Köln-Altstadt, de domnul D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor în
cadrul Finanzamt Köln-Altstadt,

– pentru Roland Schumacker, de W. Kaefler, avocat în Aachen și G. Sass, avocat și consilier
fiscal la Tervuren,

– pentru guvernul german, de domnii E. Röder, Ministerialrat în Ministerul Federal al
Economiei și C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor în același minister, în calitate de agenți,

*Limba de procedură: germana.

– pentru guvernul elen, de domnii D. Raptis, consilier juridic de stat și I. Chalkias, consilier juridic adjunct în cadrul Consiliului Juridic de Stat, în calitate de agenți,

– pentru guvernul francez, de doamna C. de Salins, director-adjunct în cadrul Direcției pentru Afaceri Juridice a Ministerului Afacerilor Externe și de domnul J.-L. Falconi, secretar pentru Afaceri Externe în cadrul Direcției pentru Afaceri Juridice a aceluiași minister, în calitate de agenți,

– pentru Guvernul Țărilor de Jos, de domnul A. Bos, consilier juridic în cadrul Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru Guvernul Regatului Unit, de domnul J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, în calitate de agent, asistat de domnul A. Moses, QC,

– pentru Comisie, de domnii J. Grunwald și E. Traversa, membri ai Serviciului Juridic, în calitate de agenți, asistați de doamna B. Knobbe-Keuk, profesor la Universitatea din Bonn,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Finanzamt Köln-Altstadt, reprezentată de domnul D. Deutgen și de V. Nickel, Regierungsdirektor în cadrul Oberfinanzdirektion Köln, în calitate de agenți, ale lui Roland Schumacker, reprezentat de W. Kaefer și G. Sass, ale guvernului danez, reprezentat de domnul P. Biering, consilier juridic în ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale guvernului german, reprezentat de J. Sedemund, avocat în baroul din Köln, ale guvernului elen, reprezentat de domnul P. Kamarineas, consilier juridic de stat, în calitate de agent, ale guvernului francez, reprezentat de domnul J. L. Falconi, ale Guvernului Țărilor de Jos, reprezentat de domnul J. W. de Zwaan, consilier juridic adjunct în Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale Guvernului Regatului Unit, reprezentat de domnul J. E. Collins, asistat de domnul A. Moses, QC și ale Comisiei, reprezentată de domnii J. Grunwald și E. Traversa, asistați de doamna B. Knobbe-Keuk, în ședința din 18 octombrie 1994,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 noiembrie 1994,

pronunță prezenta

Hotărâre

1. Prin ordonanța din 14 aprilie 1993, primită la Curte la 14 mai 1993, Bundesfinanzhof a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, câteva întrebări preliminare privind interpretarea articolului 48 din Tratatul CEE, pentru a fi în măsură să aprecieze compatibilitatea cu dreptul comunitar a anumitor dispoziții legislative din Republica Federală Germania în domeniul impozitului pe venit, conform cărora contribuabilii au un tratament diferit în funcție de faptul că au sau nu reședința pe teritoriul național.
2. Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu care între Finanzamt Köln-Altstadt și un resortisant belgian, domnul Roland Schumacker, cu privire la condițiile perceperii impozitului pe veniturile salariale pe care acesta din urmă le obține în Germania.
3. În Germania, Einkommensteuergesetz (Legea germană privind impozitul pe venit, denumită în continuare „EStG“) face distincție între regimurile de impozitare ale salariaților în funcție de reședință.

4. În temeiul articolului 1 alineatul (1) din EStG, persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită în Germania sunt obligate la plata impozitului pentru toate veniturile („obligație integrală“).
5. Pe de altă parte, în temeiul alineatului (4) al aceluiași articol, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania nu sunt obligate să plătească impozit decât pentru partea din veniturile lor obținută în Germania („obligație parțială“). În temeiul articolului 49 alineatul (1) punctul 4, aceste venituri având originea în Germania sunt în special cele provenind dintr-o activitate salariată exercitată în Germania.
6. În general, în Germania, impozitul pe veniturile provenind dintr-o activitate salariată este reținut la sursă de angajator din salariile lucrătorilor în baza impozitului pe salarii și este vărsat către administrația fiscală.
7. Pentru aplicarea reținerii la salariu, salariile supuse integral impozitării sunt împărțite în câteva clase de impozitare (articolul 38b din EStG). Celibatarii intră în clasa I (tarif fiscal general). Salariații căsătoriți, care nu sunt separați în mod permanent, se încadrează în clasa III (tarif denumit de „splitting“, articolul 26b din EStG), cu condiția ca ambii soți să își aibă reședința în Germania și să fie integral supuși la plata impozitului. Regimul german de „splitting“ a fost instituit pentru a atenua caracterul progresiv al baremului de impozitare a venitului. Acesta constă în a adăuga venitul global al soților pentru a-l atribui apoi teoretic fiecărui soț până la 50 % și pentru a-l impozita în consecință. În cazul în care venitul unuia dintre soți este ridicat și al celuilalt este redus, „splitting-ul“ nivelează baza impozabilă și atenuază caracterul progresiv al baremului de impozitare a venitului.
8. De altfel, salariații integral supuși la plata impozitului beneficiază de procedura de regularizare anuală a impozitului pe salarii (articolul 42b din EStG). În cadrul acestei proceduri, angajatorul este obligat să restituie salariatului o parte din impozitul pe venit pe care l-a perceput în cazul în care totalul sumelor reținute în fiecare lună depășește valoarea care rezultă din baremul de impozitare pe an, de exemplu în cazul în care valoarea salariului a variat de la lună la lună.
9. Mai mult, salariații integral supuși la plata impozitului beneficiau, până în 1990, de regularizarea anuală a impozitului pe salarii la nivelul administrației fiscale și, începând cu acel moment, beneficiau de procedura de lichidare a impozitului de către administrație (articolul 46 din EStG). O astfel de procedură face posibilă compensarea veniturilor salariale din pierderile dintr-o altă categorie de venituri (de exemplu, dividende).
10. În sfârșit, în cazul persoanelor integral supuse la plata impozitului, impozitul este stabilit în funcție de capacitatea de contribuție globală, respectiv luarea în considerare a ansamblului celorlalte venituri obținute de contribuabili și a situației lor personale și familiale (cheltuieli de familie, cheltuieli pentru asigurări sociale și alte elemente care dau dreptul, în general, la deduceri și reduceri fiscale).
11. Unele dintre aceste avantaje sunt refuzate salariaților parțial impozitați. Este necesar să se constate că Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) (Legea germană privind reducerea impozitării fiscale pe venitul lucrătorilor transfrontalieri și al altor persoane fizice parțial impozitate) din 24 iunie 1994, care vizează să remedieze această situație la nivel național, nu este relevantă în cauza

din acțiunea principală, având în vedere că aceasta nu era încă în vigoare în momentul producerii faptelor în litigiu.

12. În temeiul legislației în vigoare la acel moment, persoanele parțial impozitate se încadrau în clasa I (tariful general) indiferent de situația familiei acestora (articolul 39d din EStG). În consecință, nu beneficiau de avantajul fiscal al „splitting-ului“, iar salariaților căsătoriți li se aplica același tratament ca și celibatarilor.
13. Persoanele supuse impozitării limitate fac obiectul unei proceduri fiscale simplificate. Impozitul lor pe salariu era considerat achitat definitiv prin reținerea la sursă efectuată în fiecare lună de angajatorul lor. Erau excluse atât de la regularizarea anuală a impozitului pe salarii efectuată de angajator [articolul 50 alineatul (5) din EStG], cât și de la lichidarea anuală a acestui impozit de către administrație. În lipsa unei regularizări anuale a impozitului pe salariu, nu puteau beneficia de restituirea unei eventuale sume plătite necuvenit, la sfârșitul anului.
14. În sfârșit, spre deosebire de salariații integral supuși la plata impozitului, cei care fac obiectul unei impozitări parțiale nu aveau posibilitatea de a-și deduce cheltuielile pentru asigurări sociale (asigurări pentru limită de vârstă, de sănătate sau de invaliditate) care depășeau taxele forfetare prevăzute în baremul de impozitare.
15. Din dosar reiese că domnul Schumacker a avut întotdeauna reședința în Belgia alături de soția și de copiii săi. Angajat într-o primă fază în acest stat, el a exercitat o activitate salariată în Germania de la 15 mai 1988 până la 31 decembrie 1989, continuând să aibă reședința în Belgia. Doamna Schumacker, care nu avea un loc de muncă, a primit indemnizație de șomaj în Belgia numai în cursul anului 1988. Din 1989, salariul domnului Schumacker constituie singurul venit al gospodăriei.
16. În temeiul articolului 15 alineatul (1) din Convenția germano-belgiană din 11 aprilie 1967 privind dubla impozitare, dreptul de a impozita veniturile salariale ale domnului Schumacker începând cu 15 mai 1988 revine Republicii Federale Germania, în calitate de stat unde a fost desfășurată activitatea. Astfel, aceste salarii au făcut obiectul, în Germania, unei rețineri la sursă efectuate de angajatorul domnului Schumacker și calculate în baza clasei de impozitare I, în temeiul articolului 1 alineatul (4) și al articolului 39d din EStG.
17. La 6 martie 1989, domnul Schumacker a cerut Finanzamt să calculeze valoarea impozitului său pe o bază echitabilă (articolul 163 din Abgabenordnung, Codul german privind impozitele), cu trimitere la clasa de impozitare III (care se aplică în mod normal salariaților căsătoriți care au reședința în Germania și care le dă dreptul la „splitting“) și să i se ramburseze diferența între ceea ce fusese reținut din salariul său în fiecare lună, în baza clasei de impozitare I și ceea ce i s-ar cuveni în baza clasei de impozitare III.
18. Întrucât Finanzamt respinsese cererea sa prin decizia din 22 iunie 1989, domnul Schumacker s-a adresat Finanzgericht Köln. Această instanță a susținut concluziile domnului Schumacker în ceea ce privește anii 1988 și 1989 și a obligat Finanzamt să adopte o decizie pe o bază echitabilă în temeiul articolului 163 din Codul german privind impozitele. Finanzamt a sesizat atunci Bundesfinanzhof în legătură cu o acțiune de revizuire împotriva hotărârii Finanzgericht Köln.
19. Bundesfinanzhof dorește să afle dacă articolul 48 din Tratatul CEE este de natură să aibă o influență asupra deciziei care urmează să fie adoptată în cazul în speță. În consecință, a decis

să suspende pronunțarea unei hotărâri și a invitat Curtea să se pronunțe preliminar cu privire la următoarele întrebări:

„1. Articolul 48 din Tratatul CEE poate limita dreptul Republicii Federale Germania de a percepe un impozit pe venitul unui cetățean al altui stat membru?

În cazul unui răspuns afirmativ:

2. În cazurile în care o persoană fizică, de naționalitate belgiană, având singura reședință în Belgia, unde aceasta locuiește în mod permanent și unde și-a dobândit calificarea și experiența profesională, obține un loc de muncă în Republica Federală Germania fără a-și transfera acolo locul de reședință, articolul 48 din Tratatul CEE îi permite Republicii Federale Germania să impoziteze veniturile acestei persoane mai mult decât pe cele ale unei persoane, comparabile de altfel, care are reședința în Republica Federală Germania?

3. Există vreo diferență în cazul în care resortisantul belgian vizat la cea de-a doua întrebare își bazează venitul aproape exclusiv (respectiv mai mult de 90%) pe locul de muncă în Republica Federală Germania și că, de altfel, conform Convenției privind dubla impozitare între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei, venitul menționat nu este impozabil decât în Republica Federală Germania?

4. Republica Federală Germania încalcă articolul 48 din Tratatul CEE prin excluderea persoanelor fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul său, dar care primesc acolo venituri de origine salarială din regularizarea anuală a deducerilor în baza impozitului pe salarii și prin interdicția aplicată acestora de a le putea fi eliminate, de către administrație, impozitul pe veniturile de origine salarială?”

Cu privire la prima întrebare

20. Prin prima sa întrebare, instanța de trimitere dorește în esență să afle dacă articolul 48 al tratatului trebuie interpretat în sensul că acesta poate limita dreptul unui stat membru de a stabili condițiile și normele de impozitare a veniturilor primite pe teritoriul său de un resortisant al altui stat membru.
21. Pentru a răspunde acestei întrebări, este necesar să se constate că, în pofida faptului că în stadiul actual al dreptului comunitar, domeniul impozitelor directe nu se încadrează în sfera de competență a Comunității, iar statele membre trebuie să-și exercite competențele păstrate în conformitate cu legislația comunitară (a se vedea Hotărârea din 4 octombrie 1991, Comisia/Regatul Unit, cauza C-246/89, Rec., p. I-4585, punctul 12).
22. Întrucât este vorba în special de libera circulație a persoanelor în cadrul Comunității, articolul 48 alineatul (2) din tratat implică eliminarea oricărei discriminări, bazate pe naționalitate, între lucrătorii statelor membre, în special în ceea ce privește remunerarea.
23. În acest sens, Curtea a susținut, în Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (cauza C- 175/88, Rec., p. I-1779, punctul 12), că principiul egalității de tratament în materie de remunerație ar fi lipsit de efect dacă acestuia i s-ar putea aduce atingere prin dispoziții naționale discriminatorii în materie de impozit pe venit. Acesta este motivul pentru care Consiliul a prevăzut, la articolul 7 din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității (JO L 257, p. 2), că lucrătorii resortisanți ai unui stat membru trebuie să beneficieze, pe teritoriul altui stat membru, de aceleași avantaje fiscale ca și lucrătorii naționali.

24. Având în vedere cele menționate anterior, este necesar să se răspundă primei întrebări că articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta poate limita dreptul unui stat membru de a stabili condițiile și normele de impozitare a veniturilor obținute pe teritoriul său de un resortisant al altui stat membru, în măsura în care acest articol, în ceea ce privește impozitele directe, nu permite unui stat membru să trateze mai puțin favorabil un resortisant dintr-un alt stat membru care, făcând uz de dreptul său de liberă circulație, exercită o activitate salariată pe teritoriul primului stat, față de un resortisant național care se găsește în aceeași situație.

Cu privire la a doua și a treia întrebare

25. Prin a doua și a treia întrebare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere dorește în esență să afle, pe de o parte, dacă articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta se opune aplicării unor reglementări ale unui stat membru care impozitează un lucrător resortisant dintr-un alt stat membru, care are reședința în acesta din urmă și exercită o profesie pe teritoriul primului stat, mai mult decât un lucrător care are reședința pe teritoriul primului stat prin ocuparea aceluiași loc de muncă. Instanța națională întreabă, pe de altă parte, dacă răspunsul la această întrebare este afectat de faptul că resortisantul din cel de-al doilea stat membru își bazează venitul în întregime sau aproape exclusiv pe profesia exercitată în primul stat membru și nu obține în cel de-al doilea stat venituri suficiente pentru a fi supus unei impozitări care permite luarea în considerare a situației personale și familiale.

26. În acest sens, este necesar să se menționeze mai întâi că, în conformitate cu jurisprudența constantă, normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminarea evidentă bazată pe naționalitate, ci și toate formele disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în fapt la același rezultat (Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, cauza 152/73, Rec., p. 153, punctul 11).

27. Este adevărat că reglementările în cauză în acțiunea principală se aplică indiferent de naționalitatea contribuabilului în cauză.

28. Cu toate acestea, reglementările naționale de acest tip, care prevăd o distincție bazată pe criteriul reședinței în sensul că li se refuză nerezidenților anumite avantaje în materie de impozitare acordate, în schimb, rezidenților pe teritoriul național, riscă să opereze în principal în detrimentul resortisanților din alte state membre. Într-adevăr, nerezidenții sunt cel mai adesea neresortisanți.

29. În aceste condiții, avantajele fiscale rezervate numai rezidenților dintr-un stat membru pot constitui o discriminare indirectă pe motive de naționalitate.

30. Este necesar să se menționeze în continuare că, în temeiul unei jurisprudențe constante, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor norme diferite în situații comparabile sau în aplicarea aceleiași norme în situații diferite.

31. În materie de impozite directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, în general, comparabile.

32. Venitul obținut pe teritoriul unui stat de un nerezident nu reprezintă cel mai adesea decât o parte din venitul său global, care este concentrat la locul său de reședință. De altfel, capacitatea de contribuție personală a nerezidentului, care rezultă din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, poate fi apreciată cel mai

ușor în locul care a fost centrul intereselor sale personale și patrimoniale. Acest loc corespunde în general reședinței obișnuite a persoanei în cauză. De asemenea, dreptul fiscal internațional și în special modelul Convenției Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) în materie de dublă impozitare, recunoaște că în principiu este de competența statului de reședință să impoziteze contribuabilul într-o manieră globală, ținând seama de elementele inerente situației personale și familiale a acestuia.

33. Situația rezidentului este diferită, în măsura în care o mare parte a veniturilor sale este în mod normal concentrată în statul de reședință. De altfel, acest stat dispune în general de toate informațiile necesare pentru a aprecia capacitatea de contribuție globală a contribuabilului, ținând seama de situația sa personală și familială.
34. În consecință, faptul că un stat membru nu poate acorda unui nerezident anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidentului nu este, în general, discriminatoriu, întrucât cele două categorii de contribuabili nu se găsesc într-o situație comparabilă.
35. În aceste condiții, articolul 48 din tratat nu împiedică, în principiu, aplicarea unei reglementări a unui stat membru care impozitează nerezidentul care desfășoară o activitate salariată în acest stat mai mult decât veniturile rezidentului care desfășoară aceeași activitate.
36. Cu toate acestea, situația este diferită într-un caz precum cel din acțiunea principală, în care nerezidentul nu obține niciun venit semnificativ în statul său de reședință și obține majoritatea veniturilor sale impozabile dintr-o activitate exercitată în statul în care lucrează, astfel încât statul de reședință nu este în măsură să-i acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale.
37. Nu există nicio diferență obiectivă între un astfel de nerezident și un rezident care exercită o activitate salariată comparabilă de natură să justifice o diferență de tratament în ceea ce privește luarea în considerare, în vederea impozitării, a situației personale și familiale a contribuabilului.
38. În cazul unui nerezident care obține, într-un stat membru altul decât statul în care își are reședința, majoritatea veniturilor sale și aproape toate veniturile sale familiale, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a acestui nerezident nu este luată în considerare nici în statul de reședință, nici în statul în care acesta lucrează.
39. Este necesar să se examineze o eventuală justificare a acestei discriminări.
40. S-a susținut, de statele membre care au prezentat observații, că tratamentul discriminatoriu în ceea ce privește luarea în considerare a situației personale și familiale și acordarea tarifului de „splitting“ era justificată de necesitatea unei aplicări coerente a regimurilor fiscale în cazul nerezidenților. O astfel de justificare privind necesitatea de a păstra coerența regimului fiscal a fost admisă de Curte în Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (cauza C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28). Conform acestor state membre, există o legătură între luarea în considerare a situației personale și familiale și dreptul de a impozita veniturile globale. Întrucât este de competența statului de reședință să țină seama de situația personală și familială, statul de reședință fiind singurul care are dreptul de a impozita veniturile globale, statul pe teritoriul căruia lucrează nerezidentul nu trebuie să țină seama de situația sa personală și familială întrucât, în caz contrar, situația personală și familială a nerezidentului este luată în seamă de două ori și beneficiază în ambele state de avantajele fiscale corespunzătoare.

41. Acest argument nu poate fi acceptat. Într-o situație astfel cum este cea din cauza principală, statul de reședință nu poate ține seama de situația personală și familială a contribuabilului întrucât sarcina fiscală de acolo nu este suficientă pentru a permite luarea în considerare a acesteia. Atunci când este cazul, principiul comunitar al egalității de tratament cere ca, în statul angajator, situația personală și familială a nerezidentului să fie luată în considerare în aceeași manieră ca și pentru rezidenții acestuia și să i se acorde aceleași avantaje fiscale.
42. Diferența în litigiu în acțiunea principală nu-și găsește prin urmare nici o justificare în necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal aplicabil.
43. Finanzamt a vorbit în ședință despre dificultățile de ordin administrativ care împiedică statul angajator să verifice veniturile obținute, în statul lor de reședință, de nerezidenții care lucrează pe teritoriul său.
44. De asemenea, acest argument nu poate fi acceptat.
45. Într-adevăr, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15) oferă posibilități de a obține informații necesare comparabile cu cele existente între serviciile fiscale pe plan intern. Prin urmare, nu există niciun obstacol de ordin administrativ care să împiedice statul în care nerezidentul își exercită activitatea profesională să ia în considerare situația personală și familială a acestuia.
46. Mai mult, în ceea ce privește în special Republica Federală Germania, este necesar să se constate că aceasta acordă lucrătorilor frontaliери care au reședința în Țările de Jos și care exercită o activitate profesională în Germania avantajele fiscale care rezultă din luarea în considerare a situației lor personale și familiale, inclusiv tariful de „splitting“. În cazul în care aceștia primesc cel puțin 90 % din venituri pe teritoriul german, acești resortisanți comunitari sunt în fapt asimilați resortisanților germani, conform *Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande* din 21 octombrie 1980 (Legea germană privind aplicarea protocolului adițional din 13 martie 1980 privind Convenția din 16 iunie 1959 dintre Republica Federală Germania și Regatul Țărilor de Jos, pentru a evita dubla impozitare).
47. În consecință, este necesar să se răspundă la a doua și a treia întrebare că articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta se opune aplicării unor reglementări ale unui stat membru care impozitează un lucrător resortisant dintr-un alt stat membru, care are reședința în acesta din urmă și exercită o activitate salariată pe teritoriul primului stat mai mult decât față de un lucrător care are reședința pe teritoriul primului stat și care exercită același tip de muncă, întrucât, astfel cum este în acțiunea principală, resortisantul din cel de-al doilea stat își obține venitul în întregime sau aproape în întregime din activitatea exercitată în primul stat și nu obține în cel de-al doilea stat venituri suficiente pentru a fi impozitat într-o manieră care să țină seama de situația sa personală și familială.

Cu privire la a patra întrebare

48. Prin a patra întrebare, instanța de trimitere întreabă în esență dacă articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta se opune ca legislația unui stat membru în materie de impozite directe să stabilească proceduri precum regularizarea anuală a impozitului pe salarii și eliminarea de către administrație a impozitelor pe venituri provenind din salarii numai în cazul rezidenților, prin excluderea persoanelor fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul său, dar care primesc resurse de origine salarială.

49. Răspunsurile la a doua și a treia întrebare preliminară au dezvăluit existența unei discriminări în plan material între resortisanții comunitari nerezidenți și cei rezidenți în Germania. Este necesar să se analizeze dacă o astfel de discriminare există de asemenea în plan procedural, întrucât aplicarea procedurilor de regularizare menționate anterior este rezervată cetățenilor rezidenți și refuzată resortisanților comunitari nerezidenți. După caz, este necesar apoi să se analizeze dacă această discriminare este justificată.
50. Este necesar să se amintească cu titlu preliminar că, în Germania, impozitul pe salarii reținut este echivalent cu plata impozitului pe veniturile salariale.
51. Din ordonanța de trimitere rezultă că, în temeiul acestui efect liberator al impozitului pe salariu, nerezidenții se văd în primul rând lipsiți, din motive de simplificare administrativă, de posibilitatea de a susține, în cadrul unei proceduri de regularizare anuală a impozitului pe salarii sau în cadrul unei eliminări de către administrație a veniturilor de origine salarială, elementele bazei de evaluare (precum cheltuielile profesionale, cheltuielile excepționale sau cheltuielile numite „extraordnare“), care pot conduce la o rambursare parțială a impozitului pe salariu.
52. De aici poate rezulta un dezavantaj pentru nerezidenți în raport cu rezidenții, pentru care articolele 42, 42a și 46 din EStG stabilesc în principiu o impozitare care ține seama de ansamblul elementelor care compun baza de evaluare.
53. În observațiile sale, guvernul german a insistat pe faptul că în legislația germană există o procedură care permite contribuabililor nerezidenți să ceară administrației fiscale să le furnizeze un certificat fiscal care indică anumite reduceri la care au aceștia dreptul, reduceri pe care administrația fiscală trebuie să le repartizeze în mod egal, *a posteriori*, pe tot anul calendaristic (articolul 39d din EStG). Prin urmare, angajatorul este îndreptățit, conform acestui articol, coroborat cu articolul 41c din EStG, să ramburseze, la următoarea plată a salariului, impozitul pe salariu perceput până în acel moment în cazul în care salariatul îi prezintă un certificat care cuprinde efecte retroactive. În cazul în care angajatorul nu-și exercită acest drept, modificarea poate fi efectuată de administrația fiscală, după încheierea anului calendaristic.
54. În această privință, este necesar, cu toate acestea, să se arate absența caracterului obligatoriu al acestor dispoziții și să se sublinieze că nici Finanzamt Köln-Altstadt, nici guvernul german nu au făcut trimitere la vreo dispoziție care impune administrației fiscale obligația de a remedia în toate cazurile consecințele discriminatorii care rezultă din aplicarea dispozițiilor EStG în litigiu.
55. În al doilea rând, având în vedere faptul că nu beneficiază de procedurile menționate anterior, nerezidenții care și-au părăsit în cursul anului locul de muncă într-un stat membru pentru a ocupa un altul pe teritoriul altui stat membru sau care au fost în șomaj în cursul unei perioade din an, nu pot obține o rambursare de la angajatorul lor sau de la administrația fiscală pentru o eventuală sumă percepută necuvenit ca impozit.
56. Din ordonanța de trimitere rezultă că în legislația germană există o procedură de echitate care permite nerezidentului să ceară administrației fiscale o reexaminare a situației sale și o nouă calculare a sumei impozabile. Această procedură este prevăzută la articolul 163 din Codul german privind impozitele.
57. Cu toate acestea, pentru a îndeplini cerințele articolului 48 din tratat, nu este suficient ca lucrătorul străin să facă trimitere la măsurile de echitate adoptate de la caz la caz de

administrația fiscală. În Hotărârea Biehl, menționată anterior, Curtea a respins, de altfel, argumentația prezentată în acest sens de administrația fiscală luxemburgheză.

58. Din cele prezentate anterior rezultă că articolul 48 din tratat impune o egalitate de tratament la nivel procedural între resortisanții comunitari nerezidenți și resortisanții rezidenți. Refuzul de a permite resortisanților comunitari nerezidenți să beneficieze de procedurile de regularizare anuală care aplică resortisanților rezidenți reprezintă o discriminare nejustificată.
59. Prin urmare, este necesar să se răspundă instanței naționale că articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta împiedică legislația unui stat membru în materie de impozite directe să stabilească proceduri cum este cea de regularizare anuală a impozitului pe salarii și eliminarea de către administrație a impozitelor pe venituri provenind din salarii numai în cazul rezidenților, prin excluderea persoanelor fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul său, dar care primesc venituri de origine salarială.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60. Cheltuielile efectuate de guvernele danez, german, elen, francez, al Țărilor de Jos, al Regatului Unit și de Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de Bundesfinanzhof, prin ordonanța din 14 aprilie 1993, declară:

- 1) **Articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta poate limita dreptul unui stat membru de a stabili condițiile și normele de impozitare a veniturilor obținute pe teritoriul său de un resortisant al altui stat membru, în măsura în care acest articol, în ceea ce privește impozitele directe, nu permite unui stat membru să trateze mai puțin favorabil un resortisant dintr-un alt stat membru care, făcând uz de dreptul său de liberă circulație, exercită o activitate salariată pe teritoriul primului stat, față de un resortisant național care se găsește în aceeași situație.**
- 2) **Articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unor reglementări ale unui stat membru care impozitează un lucrător resortisant dintr-un alt stat membru, care are reședința în acesta din urmă și exercită o activitate salariată pe teritoriul primului stat, mai mult față de un lucrător care are reședința pe teritoriul primului stat și care exercită acolo același tip de muncă, întrucât, astfel ca în cazul acțiunii principale, resortisantul din cel de-al doilea stat își obține venitul în întregime sau aproape în întregime din activitatea exercitată în primul stat și nu obține în cel de-al doilea stat venituri suficiente pentru a fi impozitat într-o manieră care să țină seama de situația sa personală și familială.**
- 3) **Articolul 48 din tratat trebuie interpretat în sensul că se opune ca legislația unui stat membru în materie de impozite directe să stabilească proceduri astfel cum este cea de regularizare anuală a impozitului pe salarii și eliminarea de către administrație a**

impozitelor pe venituri provenind din salarii numai în cazul rezidenților, prin excluderea persoanelor fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul său, dar care primesc venituri de origine salarială.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Mancini

Kakouris

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Puissochet

Hirsch

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, la 14 februarie 1995.

Grefier

Președinte

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias