

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)  
27 iunie 1996\*

**P. H. Asscher**  
**împotriva**  
**Staatssecretaris van Financiën**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„Articolul 52 din Tratatul CE – Obligația aplicării unui tratament egal – Impozit pe venitul nerezidenților“

Cauza C-107/94

În cauza C-107/94,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, de către Hoge Raad der Nederlanden, de pronunțare, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

**P. H. Asscher**

și

**Staatssecretaris van Financiën,**

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

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnii D. A. O. Edward, președinte de cameră, J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann și M. Wathelet (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Léger,

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru domnul P. H. Asscher, de domnul M. W. C. Feteris, consilier fiscal,

– pentru guvernul olandez, de domnul A. Bos, consilier juridic în cadrul Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru guvernul german, de domnul E. Röder, Ministerialrat în cadrul Ministerului Federal al Economiei, în calitate de agent,

---

\* Limba de procedură: olandeza.

– pentru guvernul belgian, de domnul J. Devadder, director administrativ în cadrul Ministerului Afacerilor Externe, al Comerțului Exterior și al Cooperării pentru Dezvoltare, în calitate de agent,

– pentru guvernul francez, de doamna C. de Salins, director adjunct la Direcția juridică a Ministerului Afacerilor Externe, și de domnul J.-L. Falconi, secretar pentru afaceri externe în cadrul aceleiași direcții, în calitate de agenți,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna H. Michard și domnul B. J. Drijber, membri ai serviciului juridic, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale domnului Asscher, reprezentat de domnul M. W. C. Feteris, ale guvernului olandez, reprezentat de domnul J. S. van den Oosterkamp, consilier juridic adjunct în Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale guvernului francez, reprezentat de domnul F. Pascal, chargé de mission în Direcția Juridică a Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale guvernului Regatului Unit, reprezentat de domnia S. Braviner, de la Treasury Solicitor's Department, în calitate de agent, și A. Moses, QC, și ale Comisiei, reprezentată de domnul B. J. Drijber, la ședința din 14 decembrie 1995,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 15 februarie 1996,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

1 Prin Ordonanța din 23 martie 1994, primită la Curte la 30 martie 1994, Hoge Raad der Nederlanden a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, cinci întrebări preliminare privind interpretarea articolului 48 din Tratatul CEE, devenit Tratatul CE.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën și domnul Asscher, resortisant olandez care lucrează în Țările de Jos, dar care nu locuiește pe teritoriul acestora, cu privire la faptul că acestuia i s-a aplicat o cotă de impozitare a salariului mai mare decât cea aplicabilă contribuabililor rezidenți în Țările de Jos sau asimilați, care exercită aceeași activitate pe teritoriul respectiv.

3 În Țările de Jos, fiscalitatea directă a persoanelor fizice este reglementată de Wet op de inkomstenbelasting, din 16 decembrie 1964 (lege privind impozitul pe venit, Staatsblad 519, denumită în continuare „legea privind impozitul pe venit”), și de Wet op de loonbelasting, din 18 decembrie 1964 (lege privind impozitul pe salariu, Staatsblad 521, denumită în continuare „legea privind impozitul pe salariu”), care au făcut obiectul unei reforme în cursul anului 1989 (versiuni modificate figurează în Staatsblad 1990, 103 și respectiv 104).

4 În temeiul legilor din 27 și 28 aprilie 1989 (Staatsblad 122, 123, 129 și 611), a fost introdusă perceperea combinată a impozitului și a contribuțiilor la asigurările sociale, cu efect din 1 ianuarie 1990, atât în ceea ce privește impozitul pe venit, cât și impozitul pe salariu. Perceperea se efectuează, de la această dată, în funcție de o bază unitară de stabilire: venitul impozabil și venitul care servește drept bază pentru calculul contribuțiilor sociale coincid, astfel încât suma scutită de impozit și de contribuții (adică „scutirea de bază”) este aceeași.

5 Baremul de impozitare, compus din trei tranșe, este stabilit la articolele 20a și 20b din legea privind impozitul pe salariu (și, în același mod, la articolele 53a și 53b din legea privind impozitul pe venit), care stabilesc, numai în ceea ce privește prima tranșă a sumei impozabile, cote diferite. În schimb, în cadrul baremului care exista înainte de reforma fiscală, aceeași cotă de 14% era aplicabilă, din prima tranșă, pentru contribuabilii care beneficiază de salarii provenind dintr-o sursă din cadrul Țărilor de Jos.

6 La articolul 20a se prevede un barem pentru contribuabilii cu reședința în Țările de Jos sau asimilați acestora. Asimilarea este realizată atunci când contribuabilul nerezident demonstrează că venitul său mondial constă exclusiv sau aproape exclusiv (adică începând cu cel puțin 90%) în venituri impozabile în Țările de Jos, considerându-se că această ultimă condiție este îndeplinită în cazul în care contribuabilului i se percep, în Țările de Jos, niște contribuții, în temeiul regimului general obligatoriu de asigurări sociale („volksverzekering”). În cazul acestor contribuabili, cota de impozitare din prima tranșă a sumei impozabile se ridică la 13%.

7 Este necesar să se sublinieze că, în ceea ce privește exercițiul fiscal 1990, prima tranșă a sumei impozabile corespunde unui venit anual impozabil mai mic sau egal cu 42 123 HFL. Rata contribuțiilor la asigurările sociale generale percepute în același timp cu impozitul exclusiv pe prima tranșă de impozitare era de 22,1%. Suma totală percepută din salariul contribuabililor rezidenți și asimilați se ridică, în consecință, la 35,1%.

8 La articolul 20b se prevede un barem, denumit „barem pentru străini”, aplicabil contribuabililor nerezidenți care nu îndeplinesc condițiile de la articolul 20a, adică cei care obțin mai puțin de 90% din venitul lor global în Țările de Jos și care nu sunt obligați să contribuie la asigurările sociale olandeze. Aceștia din urmă trebuie să plătească, din prima tranșă, o cotă de impozitare mai mare, care se ridică la 25 %.

9 În ceea ce privește celelalte două tranșe din barem, impozitul se ridică, pentru toți contribuabilii, fără distincție, la 50% din a doua tranșă a sumei impozabile și la 60% din a treia (această ultimă cotă era de 72% înainte de reforma din 1989).

10 Din dosar reiese că domnul Asscher este director și acționar unic al unei societăți comerciale cu răspundere limitată, P. H. Asscher Beheer BV, în Țările de Jos.

11 Domnul Asscher exercită, de asemenea, o activitate profesională în Belgia, unde conduce o societate de naționalitate belgiană, societatea Vereudia, pentru care exercită activități numai în interiorul acestui stat.

12 În luna mai 1986, domnul Asscher și-a transferat reședința din Țările de Jos în Belgia, fără ca această mutare să fi generat vreo schimbare în privința exercitării activităților sale, atât în Țările de Jos, cât și în Belgia.

13 Pe plan fiscal, normele de repartizare a competenței de percepere a impozitelor între Regatul Belgiei și Regatul Țărilor de Jos sunt stabilite prin Convenția bilaterală din 19 octombrie 1970, de evitare a dublei impozitări în materie de impozite pe venit și pe proprietate și de reglementare a altor probleme în materie fiscală (Tractatenblad 1970, n 192, denumită în continuare „convenția”).

14 În temeiul dispozițiilor coroborate de la articolul 16 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (2) primul paragraf prima teză din această convenție, venitul obținut de domnul Asscher în

Țările de Jos, și anume remunerația pe care o primește de la societatea sa olandeză, este impozabilă numai în Țările de Jos.

15 În Belgia, statul său de reședință, domnul Asscher este supus unor impozite pentru restul veniturilor sale. Veniturile obținute în Țările de Jos sunt scutite de impozit, dar, în temeiul tezei a doua din articolul 24 alineatul (2) primul paragraf din convenția citată anterior, Belgia își păstrează dreptul de a ține seama de veniturile scutite pentru a stabili cota impozitelor sale și pentru a aplica, astfel, clauza de progresivitate.

16 În privința securității sociale, situația domnului Asscher este următoarea.

17 Domnul Asscher a fost afiliat regimului olandez al asigurărilor sociale generale până în momentul în care și-a transferat reședința în Belgia, în luna mai 1986. De atunci, acesta nu a mai fost supus obligației de a contribui la asigurările sociale generale olandeze și a fost supus exclusiv legislației belgiene în materie de securitate socială. La momentul faptelor, acesta era afiliat, în mod obligatoriu, în Belgia, la asigurările sociale ale regimului aplicabil lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă.

18 Pentru luna iunie 1990, perioadă salarială în cauză în acțiunea principală, a fost aplicată cota de 25%, în ceea ce privește prima tranșă de impozitare, salariului primit de domnul Asscher în Țările de Jos.

19 Ca urmare a respingerii reclamației introdusă de acesta împotriva reținerii fiscale din salariul său, în luna iunie 1990, domnul Asscher a introdus o acțiune în fața Gerechtshof te Amsterdam, considerând că aplicarea cotei de 25% reprezenta, în general, o discriminare indirectă bazată pe cetățenie, contrară articolelor 7 și 48 din Tratatul CEE, devenite articolele 6 și 48 din Tratatul CE.

20 În decizia sa din 13 aprilie 1992, Gerechtshof a respins argumentul referitor la discriminare. Acesta a observat că, înainte de 1 ianuarie 1990, un contribuabil precum persoana interesată, care nu este obligat să contribuie la asigurările sociale generale (denumit în continuare „contribuabil necotizant”), plătea un impozit pe salariu și pe venit cu aceeași cotă ca și un contribuabil care plătește contribuții la asigurările sociale generale (denumit în continuare „contribuabil cotizant”), dar că acesta din urmă putea să deducă aceste contribuții din baza de calcul a impozitului său.

21 Conform Gerechtshof, pentru contribuabilul cotizant, scăderea generală a cotei, cu efect de la 1 ianuarie 1990, a avut drept compensație eliminarea deductibilității contribuțiilor la asigurările sociale generale din suma impozabilă. În schimb, acest dezavantaj nu a afectat contribuabilii necotizanți. Conform Gerechtshof, fără aplicarea unei cote de impozitare majorate în privința contribuabililor necotizanți, scăderea generală a cotelor ar fi reprezentat pentru aceștia un avantaj nejustificat în raport cu ceilalți contribuabili. În consecință, acesta a considerat că este justificată, în mod obiectiv, instaurarea în cadrul reformei fiscale, a unor cote de impozitare distincte, ținându-se cont dacă respectivul contribuabil cotizează sau nu.

22 Domnul Asscher a introdus un recurs împotriva acestei hotărâri.

23 Având îndoieli cu privire la interpretarea dispozițiilor din Tratatul CE, Hoge Raad a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 48 din tratat permite unui stat membru (statul de desfășurare a activității) să supună salariul primit, în acest stat, de la un angajator stabilit pe teritoriul statului respectiv,

unui impozit pe venit și pe salariu semnificativ mai mare, în cazul în care lucrătorul nu are reședința în statul de desfășurare a activității, ci în alt stat membru?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, diferența de tratament este totuși autorizată în cazul în care venitul mondial al lucrătorului, calculat conform standardelor statului de desfășurare a activității, este alcătuit astfel încât constă în mai puțin de 90% din venituri și astfel poate să fie luat în considerare de statul de desfășurare a activității, în scopul calculării impozitului pe venit în cazul nerezidenților?

3) Este permis să se țină seama, prin aplicarea unei diferențe de cotă de impozitare, precum cea vizată în cazul de față, de faptul că lucrătorului nu i se percep, în statul de desfășurare a activității, contribuții pentru asigurările sociale în vigoare în statul respectiv?

4) Faptul că lucrătorului i se percep contribuții pentru asigurări similare în statul de reședință este relevant în această privință?

5) Problema dacă lucrătorul este resortisant al statului de desfășurare a activității schimbă ceva în privința răspunsului la întrebările precedente?"

24 Pentru a preciza situația juridică în care se află domnul Asscher în privința dispozițiilor din tratat în materie de liberă circulație a persoanelor, este necesar, cu titlu preliminar, să se stabilească natura activităților economice pe care acesta le exercită.

25 Conform jurisprudenței constante a Curții, trebuie să fie considerată drept „lucrător”, în sensul articolului 48 din tratat, orice persoană care exercită activități reale și efective, cu excepția activităților cu o amploare atât de mică încât sunt considerate ca fiind pur marginale și accesorii. Caracteristica esențială a relației de muncă este reprezentată, conform acestei jurisprudențe, de faptul că o persoană desfășoară, în decursul unei anumite perioade de timp, în favoarea unei alte persoane și sub conducerea acesteia, anumite prestații, în schimbul cărora primește o remunerație (Hotărârea din 3 iulie 1986, Lawrie-Blum, 66/85, Rec., p. 2121, punctul 17).

26 Având în vedere că domnul Asscher este, în Țările de Jos, directorul și unicul acționar al unei societăți, acesta nu își exercită activitatea în cadrul unei legături de subordonare, astfel încât nu poate să fie considerat ca fiind un „lucrător” în sensul articolului 48 din tratat, ci o persoană care exercită o activitate independentă, în sensul articolului 52 din tratat.

27 În ceea ce privește activitatea domnului Asscher în Belgia, este de ajuns să se constate că, din dosarul pus la dispoziția Curții reiese, fără ca acest lucru să fi fost contestat de părți, că activitatea profesională pe care acesta o exercită în statul respectiv trebuie, de asemenea, să fie considerată ca fiind o activitate independentă.

28 În consecință, este necesar să se aibă în vedere compatibilitatea cu articolul 52 din tratat, și nu cu articolul 48, a unei legislații precum cea în speță.

29 În orice caz, este necesar să se precizeze că, în conformitate cu Hotărârea din 20 mai 1992, Ramrath (C-106/91, Rec., p. I-3351, punctul 17), comparația între articolele 48 și 52 din tratat scoate în evidență faptul că acestea sunt întemeiate pe aceleași principii în ceea ce privește atât intrarea și șederea persoanelor care intră sub incidența dreptului comunitar pe teritoriul statelor membre, cât și interzicerea oricărei discriminări exercitate în privința acestora pe bază de cetățenie. Același lucru este valabil în ceea ce privește exercitarea, pe teritoriul statelor

membre, a unei activități economice de către persoane care intră sub incidența dreptului comunitar.

30 În lumina acestor considerente, este necesar să se răspundă întrebărilor adresate de Hoge Raad der Nederlanden.

Cu privire la a cincea întrebare preliminară

31 Prin a cincea întrebare preliminară, care trebuie să fie analizată în primul rând, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă un resortisant al unui stat membru, care exercită o activitate independentă în alt stat membru, în care locuiește, poate să invoce beneficiul normelor de la articolul 52 din tratat în privința statului său de origine, pe teritoriul căruia exercită o activitate independentă.

32 Conform unei jurisprudențe constante, deși dispozițiile din tratat privind libertatea de stabilire nu pot fi aplicate unor situații care sunt pur interne unui stat membru, este la fel de adevărat că sfera de aplicare a articolului 52 din tratat nu poate fi interpretată astfel încât să excludă de la beneficiul dreptului comunitar resortisanții unui anumit stat membru, atunci când aceștia, prin comportamentul lor, se află, în privința statului lor de origine, într-o situație care poate fi asimilată situației tuturor celorlalți subiecți care beneficiază de drepturi și libertăți garantate de tratat (a se vedea, în acest sens, hotărârile din 7 februarie 1979 Knoors, 115/78, Rec., p. 399, punctul 24; din 3 octombrie 1990, Bouchoucha, C-61/89, Rec., p. I-3551, punctul 13; din 31 martie 1993, Kraus, C-19/92, Rec., p. I-1663, punctul 15, și din 23 februarie 1994, Scholz, C-419/92, Rec., p. I-505).

33 În speță, înainte de 1986, domnul Asscher exercita o activitate economică în Belgia, din Țările de Jos, statul său de origine. În plus, de la transferul reședinței sale în Belgia, în mai 1986, acesta desfășoară o activitate economică, în același timp, în Țările de Jos și în Belgia, și această dublă activitate economică presupune un efect direct asupra calculării, pentru exercițiul financiar 1990, a impozitului său pe venit în Țările de Jos, care face obiectul acțiunii principale. Prin urmare, este necesar să se observe că domnul Asscher a utilizat drepturi și libertăți recunoscute de tratat și că este întemeiată prevalarea de dispozițiile corespunzătoare ale acestuia.

34 În consecință, este necesar să se răspundă la a cincea întrebare preliminară că un resortisant al unui stat membru, care exercită o activitate independentă în alt stat membru, în care locuiește, poate să invoce beneficiul normelor de la articolul 52 din tratat în privința statului său de origine, pe teritoriul căruia exercită o altă activitate independentă, având în vedere că, prin exercitarea unei activități economice în alt stat membru decât statul său de origine, acesta se află, în raport cu acesta din urmă, într-o situație asimilabilă oricărui alt subiect care invocă, în privința statului gazdă, beneficiul drepturilor și libertăților garantate de tratat.

Cu privire la prima și la a doua întrebare preliminară

35 Prin prima și a doua întrebare, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere dorește, în esență, să afle, pe de o parte, dacă articolul 52 din tratat trebuie să fie interpretat în sensul că acesta se opune ca un stat membru să aplice unui resortisant comunitar, care exercită o activitate independentă pe teritoriul său și care exercită, în paralel, o altă activitate independentă în alt stat membru, în care locuiește, o cotă de impozit pe venit mai mare decât cota aplicabilă rezidenților care exercită aceeași activitate. Instanța de trimitere dorește să afle, pe de altă parte, dacă răspunsul la această întrebare este afectat de faptul că mai puțin de

90% din venitul mondial al contribuabilului poate să fie luat în considerare, în scopul calculării impozitului pe venit, de statul în care acesta lucrează, dar nu locuiește.

36 Pentru a răspunde la aceste întrebări, este necesar să se amintească, în primul rând, faptul că, deși fiscalitatea directă intră sub incidența competenței statelor membre, este la fel de adevărat că acestea trebuie să exercite competența respectivă în conformitate cu dreptul comunitar și să evite orice discriminare evidentă sau disimulată, bazată pe cetățenie (a se vedea hotărârile din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctele 21 și 26, și din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 16).

37 Este necesar să se constate că legislația în cauză în acțiunea principală se aplică indiferent de naționalitatea contribuabilului în cauză.

38 Cu toate acestea, o legislație națională de acest tip, în care se prevede o distincție bazată, în special, pe criteriul privind reședința, în sensul că cota impozitului pe salariu și pe venit, aplicabilă anumitor nerezidenți, este mai mare decât cea aplicată contribuabililor rezidenți și asimilați, riscă să funcționeze, în principal, în detrimentul resortisanților altor state membre. În fapt, nerezidenții sunt cel mai adesea străini. Este necesar să se adauge faptul că o legislație de tipul celei în cauză în acțiunea principală este cu atât mai susceptibilă să îi privească, în principal, pe resortisanții străini cărora, în afara criteriului privind reședința, li se aplică și criteriul referitor la alcătuirea venitului mondial, din care cel puțin 90% trebuie să reprezinte venituri care provin din Țările de Jos.

39 În aceste condiții, aplicarea în cazul contribuabililor nerezidenți, care primesc mai puțin de 90% din venitul lor mondial în Țările de Jos, presupunându-se că această condiție este îndeplinită dacă aceștia nu cotizează la asigurările sociale generale, a unei cote de impozitare pe salariu și pe venit mai mare decât cea aplicabilă contribuabililor rezidenți și asimilați, poate să constituie o discriminare indirectă pe bază de cetățenie.

40 Este necesar să se evidențieze apoi faptul că, în temeiul unei jurisprudențe constante, o discriminare constă în aplicarea unor norme diferite în situații comparabile sau în aplicarea aceleiași norme în situații diferite (Hotărârea Wielockx, citată anterior, punctul 17).

41 În materie de impozite directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților dintr-un anumit stat nu sunt, de regulă, comparabile, deoarece există diferențe obiective între acestea, atât din punct de vedere al sursei veniturilor, cât și în privința capacității acestora de a plăti impozite sau în privința situației personale sau familiale (Hotărârea Wielockx, citată anterior, punctul 18, care citează Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 31 și următoarele).

42 Cu toate acestea, este necesar să se precizeze că, având în vedere că există un avantaj fiscal, care li se refuză nerezidenților, o diferență de tratament între aceste două categorii de contribuabili poate să fie calificată drept discriminare în sensul tratatului, de vreme ce nu există nici o diferență de situație obiectivă, de natură să motiveze o diferență de tratament în această privință între cele două categorii de contribuabili (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Schumacker, punctele 36-38).

43 Astfel, fiind vorba de avantaje fiscale legate de luarea în considerare a situației personale și familiale, faptul că un stat membru refuză beneficiul acestor avantaje contribuabililor care lucrează pe teritoriul său, dar care nu locuiesc pe teritoriul respectiv, în timp ce acordă avantajul respectiv contribuabilului rezident, este, conform jurisprudenței Curții, discriminatoriu, având în vedere că nerezidentul primește toate sau aproape toate veniturile sale mondiale în acest stat, deoarece veniturile primite în statul de reședință nu sunt suficiente

pentru a permite luarea în considerare a situației personale și familiale. Aceste două categorii de contribuabili se află astfel într-o situație comparabilă, fiind vorba de luarea în considerare a acestei situații personale și familiale (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 36-38).

44 În schimb, în ceea ce privește contribuabilul nerezident, care nu primește toate sau aproape toate veniturile sale în statul în care lucrează, dar în care nu are reședința, refuzul unor astfel de avantaje de către statul de desfășurare a activității poate să fie justificat, deoarece avantaje comparabile sunt acordate în statul de reședință, căruia îi revine, în temeiul dreptului fiscal internațional, această luare în considerare a situației personale și familiale.

45 În speță, diferența de tratament este reprezentată de faptul că nerezidenților, care primesc în Țările de Jos mai puțin de 90% din venitul lor mondial, li se aplică o cotă de impozitare de 25% din prima tranșă, în vreme ce rezidenții din Țările de Jos, care exercită aceeași activitate economică pe teritoriul respectiv, beneficiază de cota de 13% din prima tranșă de impozitare, chiar dacă aceștia câștigă mai puțin de 90% din venitul lor mondial pe teritoriul statului în cauză.

46 Conform guvernului olandez, valoarea mai mare a cotei de impozitare vizează să compenseze aplicarea progresivă a impozitelor, de la care fac excepție anumiți nerezidenți, datorită obligației lor fiscale, limitată la veniturile câștigate în Țările de Jos.

47 În această privință, este necesar să se precizeze că, în temeiul articolului 24 alineatul (2) primul paragraf din convenție, care urmează modelul articolului 23 A alineatele (1) și (3) din convenția model OCDE (metodă de scutire, cu rezervă de impozitare progresivă) veniturile obținute în statul în care contribuabilul își exercită activitatea economică, dar în care nu are reședința, sunt impozabile exclusiv în acest stat și sunt scutite în statul de reședință. Totuși, acesta din urmă își păstrează dreptul să le ia în considerare pentru calcularea valorii impozitului pe restul veniturilor contribuabilului în cauză, în special, în vederea aplicării normei privind impozitul progresiv.

48 Prin urmare, condiția de nerezident nu permite exceptarea, în situația în speță, de la aplicarea normei privind impozitul progresiv. Cele două categorii de contribuabili se află, prin urmare, într-o situație comparabilă, în privința acestei norme.

49 În aceste condiții, aplicarea, în cazul anumitor nerezidenți, a unei cote de impozitare pe venit mai mare decât cea aplicabilă rezidenților sau celor asimilați reprezintă o discriminare indirectă, interzisă la articolul 52 din tratat.

50 În continuare, este necesar să se analizeze problema unei eventuale justificări a acestei discriminări.

51 În primul rând, conform guvernului olandez, o diferență de cote de impozitare între contribuabilii nerezidenți și necotizanți, pe de o parte, și contribuabilii rezidenți și asimilați, pe de altă parte, este justificată de necesitatea de a evita situația în care presiunea fiscală suportată de primii este mult mai mică decât cea la care sunt supuși ultimii. Conform guvernului olandez, în lipsa aplicării unei cote majorate, contribuabilii nerezidenți și necotizanți beneficiază de un avantaj fiscal, în raport cu rezidenții și cei asimilați, pentru care eliminarea deductibilității contribuțiilor sociale a generat o creștere a venitului impozabil și o creștere corespondentă a impozitului.

52 Acest argument nu poate fi acceptat.

53 Este necesar să se observe că presupusul avantaj al acestor nerezidenți, dacă acesta există, rezultă din decizia organului legislativ olandez de a elimina deductibilitatea contribuțiilor sociale, care, prin natura lor, afectează doar contribuabilii care sunt obligați să le plătească, ceea ce, în opinia guvernului olandez, îi favorizează pe cei care nu sunt obligați să plătească aceste contribuții în Țările de Jos. O astfel de situație nu poate să dea naștere unei compensări fiscale în privința acestora din urmă, deoarece acest lucru ar conduce la sancționarea lor pentru neplata contribuțiilor sociale din Țările de Jos.

54 În orice caz, există două posibilități. Fie domnul Asscher este afiliat, în mod regulat, doar la un regim belgian de securitate socială și nu poate fi vorba să fie sancționat, prin intermediul unei compensări fiscale, deoarece acesta nu plătește contribuții sociale în Țările de Jos. Fie, în cazul în care domnul Asscher ar fi afiliat exclusiv sau concomitent la regimul olandez de securitate socială, Țările de Jos ar putea să îi solicite contribuții, ceea ce ar avea ca efect excluderea sa din „baremul pentru străini”, astfel cum se indică la punctul 8 din prezenta hotărâre. Prin urmare, rezultă că afilierea sau neafilierea la unul dintre regimurile naționale de securitate socială nu poate, în nici una din situațiile avute în vedere, să justifice aplicarea unei cote de impozitare majorate, în privința nerezidenților.

55 În al doilea rând, este necesar să se analizeze dacă diferența de cote este justificată de necesitatea de a asigura coerența fiscală a statului membru în cauză, astfel cum au susținut atât Staatssecretaris van Financiën, în cadrul procedurii naționale, cât și guvernul francez.

56 În Hotărârile sale din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249), și Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305), Curtea a considerat că necesitatea de a asigura coerența unui regim fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității.

57 Totuși, nu este acesta cazul în speță.

58 În hotărârile citate anterior, există o legătură directă între deductibilitatea contribuțiilor și impozitarea sumelor datorate de asigurați, în temeiul contractelor de asigurare pentru vârstă și deces, legătură care trebuie să fie păstrată cu scopul de a conserva coerența sistemului fiscal în cauză. În acest caz, contribuabilului i se oferă alegerea între, pe de o parte, deductibilitatea primelor de asigurare și impozitarea capitalurilor și rentelor care rezultă din contract și, pe de altă parte, nedeductibilitatea primelor, dar scutirea de impozit a capitalurilor și rentelor percepute în temeiul contractului.

59 În schimb, în speță, nu există o astfel de legătură directă între, pe de o parte, la nivel fiscal, aplicarea unei cote majorate de impozitare pe venitul anumitor nerezidenți, care primesc mai puțin de 90% din venitul lor mondial în Țările de Jos și, pe de altă parte, absența percepției de contribuții sociale, de care beneficiază veniturile de origine olandeză ale acestor nerezidenți.

60 Pe de o parte, aplicarea unei cote de impozitare majorate nu generează nici un fel de protecție socială. Pe de altă parte, neafilierea la regimul olandez de securitate socială și, în consecință, absența percepției de contribuții sociale pe veniturile de origine olandeză din partea anumitor nerezidenți nu pot, dacă sunt întemeiate, decât să rezulte din aplicarea, în materie de stabilire a legislației aplicabile, a sistemului general și cu caracter obligatoriu din Regulamentul (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului din 14 iunie 1971 privind aplicarea regimurilor de securitate socială în raport cu lucrătorii salariați, cu lucrătorii independenți și cu familiile acestora care se deplasează în cadrul Comunității (JO L 149, p. 2, ediție specială în limba română: capitol 05 volum 07 p. 32 - 36 ), și au drept corolar, în principiu, în temeiul

acelorași dispoziții, afilierea exclusivă la regimul social al statului de reședință, în care aceștia exercită o parte din activitățile lor profesionale.

61 În această privință, jurisprudența Curții, conform căreia statele membre nu au dreptul de a stabili în ce măsură este aplicabilă propria legislație sau legislația altui stat membru, având în vedere că acestea sunt obligate să respecte dispozițiile dreptului comunitar în vigoare (a se vedea Hotărârile din 23 septembrie 1982, Kuijpers, 276/81, Rec., p. 3027, punctul 14; din 12 iunie 1986, Ten Holder, 302/84, Rec., p. 1821, punctul 21, și din 10 iulie 1986, Luijten, 60/85, Rec., p. 2365, punctul 14), se opune ca un stat membru să vizeze, în realitate, prin măsuri fiscale, compensarea neafilierii și neperceperii unor contribuții în cadrul regimului său de securitate socială.

62 Având în vedere observațiile precedente, este necesar să se răspundă la primele două întrebări că articolul 52 din tratat trebuie să fie interpretat în sensul că acesta se opune ca un stat membru să aplice unui resortisant al unui stat membru, care exercită o activitate independentă pe teritoriul său și care exercită, în paralel, o altă activitate independentă în alt stat membru, în care locuiește, o cotă de impozit pe venit mai mare decât cota aplicabilă rezidenților care exercită aceeași activitate, de vreme ce nu există nici o diferență de situație obiectivă între acești contribuabili și contribuabilii rezidenți și cei asimilați, care poate să justifice o astfel de diferență de tratament.

#### **Cu privire la a treia și a patra întrebare preliminară**

63 La a treia și a patra întrebare s-a răspuns deja în cadrul examinării eventualelor justificări ale discriminării (a se vedea, în special, punctele 53 și 54, precum și punctele 59-61).

64 În consecință, este necesar să i se răspundă Hoge Raad der Nederlanden că articolul 52 din tratat se opune ca un stat membru să țină seama, prin intermediul unei cote majorate de impozitare pe venit, de faptul că, în temeiul dispozițiilor relevante, în materie de stabilire a legislației sociale aplicabile, de Regulamentul nr. 1408/71, contribuabilul nu este supus obligației de a cotiza în cadrul regimului național de asigurări sociale. Faptul, care rezultă și din Regulamentul nr. 1408/71, că respectivul contribuabil este afiliat la regimul de securitate socială din statul său de reședință nu are nici o relevanță în această privință.

#### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

65 Cheltuielile efectuate de către guvernele german, belgian, francez, olandez și al Regatului Unit, precum și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din 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 (Camera a cincea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Hoge Raad der Nederlanden, prin Ordonanța din 23 martie 1994, declară:

**1) Un resortisant al unui stat membru, care exercită o activitate nesalarizată în alt stat membru, în care locuiește, poate să invoce beneficiul dispozițiilor de la articolul 52 din Tratatul CE în privința statului său de origine, pe teritoriul căruia exercită o altă**

activitate nesalarizată, din moment ce, prin exercitarea unei activități economice în alt stat membru decât statul său de origine, acesta se află, în raport cu acesta din urmă, într-o situație asimilabilă situației oricărui alt subiect care invocă, în privința statului gazdă, beneficiul drepturilor și libertăților garantate de tratat.

2) Articolul 52 din tratat trebuie să fie interpretat în sensul că acesta se opune ca un stat membru să aplice unui resortisant al unui stat membru, care exercită o activitate independentă pe teritoriul său și care exercită, în paralel, o altă activitate independentă în alt stat membru, în care locuiește, o cotă de impozit pe venit mai mare decât cota aplicabilă rezidenților care exercită aceeași activitate, de vreme ce nu există nici o diferență de situație obiectivă între acești contribuabili și contribuabilii rezidenți și cei asimilați, care poate să justifice o astfel de diferență de tratament.

3) Articolul 52 din tratat se opune ca un stat membru să țină seama, prin intermediul unei cote majorate de impozitare pe venit, de faptul că, în temeiul dispozițiilor relevante, în materie de stabilire a legislației sociale aplicabile, din Regulamentul (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului din 14 iunie 1971 privind aplicarea regimurilor de securitate socială în raport cu lucrătorii salariați, cu lucrătorii independenți și cu familiile acestora care se deplasează în cadrul Comunității, contribuabilul nu este supus obligației de a cotiza în cadrul regimului național de asigurări sociale. Faptul, care rezultă și din Regulamentul nr. 1408/71, că respectivul contribuabil este afiliat la regimul de securitate socială din statul său de reședință nu are nici o relevanță în această privință.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 27 iunie 1996.

Grefier

Președintele Camerei a cincea

R. Grass

D. A. O. Edward