

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

21 septembrie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Acord între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor – Egalitate de tratament – Impozit pe venit – Scutire a veniturilor provenite din desfășurarea cu titlu accesoriu a unei activități didactice în serviciul unei persoane juridice de drept public care are sediul într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat căruia i se aplică Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 – Legislație a unui stat membru care exclude de la această scutire venituri provenite dintr-o astfel de activitate desfășurată în serviciul unei persoane juridice de drept public care are sediul în Elveția”

În cauza C-478/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania), prin decizia din 15 iulie 2015, primită de Curte la 8 septembrie 2015, în procedura

Peter Radgen,

Lilian Radgen

împotriva

Finanzamt Ettlingen,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, și domnii C. G. Fernlund (raportor) și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de T. Henze și de J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann și de W. Roels, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Acordului dintre Comunitatea

European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, privind libera circula?ie a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Edi?ie special?, 11/vol. 74, p. 97, denumit ?n continuare „Acordul privind libera circula?ie a persoanelor”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? ?n cadrul unui litigiu ?ntre domnul Peter Radgen ?i so?ia sa, doamna Lilian Radgen (denumi?i ?n continuare, ?mpreun?, „so?ii Radgen”), resortisan?i ?i reziden?i germani, pe de o parte, ?i Finanzamt Ettlingen (Administra?ia Financiar? din Ettlingen, Germania, denumit? ?n continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, ?n leg?tur? cu refuzul acestei administra?ii de a lua ?n considerare, ca venituri scutite de impozitul pe venit pentru exerci?iul financiar 2009, unele venituri ob?inute de domnul Radgen ?n cadrul unei activit?? didactice desf??urate de acesta cu titlu accesoriu la o institu?ie de drept public cu sediul ?n Elve?ia.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Comunitatea European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, au semnat la 21 iunie 1999 ?apte acorduri, printre care figureaz? Acordul privind libera circula?ie a persoanelor. Prin Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului ?i a Comisiei privind acordul de cooperare ?tiin?ific? ?i tehnologic? din 4 aprilie 2002 privind ?ncheierea a ?apte acorduri cu Confedera?ia Elve?ian? (JO 2002, L 114, p. 1, Edi?ie special?, 11/vol. 27, p. 25), aceste acorduri au fost aprobate ?n numele Comunit??ii ?i au intrat ?n vigoare la 1 iunie 2002.

4 Potrivit preambulului Acordului privind libera circula?ie a persoanelor, p?r?ile contractante sunt „hot?râ[te] s? realizeze libera circula?ie a persoanelor ?ntre [ele] pe baza normelor care se aplic? ?n Comunitatea European?”.

5 Articolul 1 din acest acord prevede:

„Obiectivul prezentului acord, ?n beneficiul resortisan?ilor statelor membre ale Comunit??ii Europene ?i ai Elve?iei, este:

(a) acordarea dreptului de intrare, de ?edere, de acces la o activitate economic? salariat?, de stabilire ca lucr?tor care desf??oar? o activitate independent? ?i a dreptului de a r?mâne pe teritoriul p?r?ilor contractante;

[...]

(d) acordarea unor condi?ii de via??, de angajare ?i munc? identice cu cele acordate resortisan?ilor proprii.”

6 Articolul 2 din acordul men?ionat, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:

„Resortisan?ii unei p?r?i contractante cu re?edin?a legal? pe teritoriul unei alte p?r?i contractante nu fac obiectul niciunei discrimin?ri pe motive de cet??enie, ?n aplicarea dispozi?iilor anexelor I, II ?i III la prezentul acord ?i ?n conformitate cu acestea.”

7 ?n temeiul articolului 4 din acela?i acord, intitulat „Dreptul de ?edere ?i de acces la o activitate economic?”:

„Dreptul de ?edere ?i de acces la o activitate economic? este garantat [...] ?n conformitate cu

dispozițiile anexei I.”

8 Articolul 11 alineatul (1) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Soluționarea acțiunilor”, acordă persoanelor menționate de acest acord un drept de acțiune în ceea ce privește aplicarea dispozițiilor acestuia pe lângă autoritățile competente.

9 Potrivit articolului 15 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, anexele și protocoalele la acesta fac parte integrantă din el.

10 Articolul 16 alineatul (2) din acest acord, intitulat „Trimitere la legislația comunitară”, are următorul cuprins:

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

11 Articolul 21 din acordul menționat, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, prevede:

„(1) Dispozițiile acordurilor bilaterale dintre Elveția și statele membre ale Comunității Europene privind dubla impozitare nu sunt afectate de dispozițiile prezentului acord. În special, dispozițiile prezentului acord nu afectează definiția «lucrătorilor frontalieri» din acordurile privind dubla impozitare.

(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.

[...]”

12 Anexa I la același acord este consacrată liberei circulații a persoanelor, iar capitolul II din aceasta conține dispoziții referitoare la lucrătorii salariați.

13 Articolul 6 alineatul (1) din această anexă, intitulat „Reglementarea șederii”, prevede că „[u]n lucrător salariat care este resortisant al unei părți contractante (denumit în continuare «lucrător salariat») și care este angajat pe o perioadă de un an sau mai mult de un angajator din statul gazd primește un permis de ședere valabil pe o perioadă de cel puțin cinci ani de la data emiterii [...]”. Alineatul (2) al acestui articol reglementează chestiunea permisului de ședere emis lucrătorilor salariați care ocupă un post pentru o durată mai mică de un an. Alineatele (3)-(7) ale articolului menționat conțin, la rândul lor, dispoziții procedurale privind dreptul de ședere al lucrătorilor salariați.

14 În conformitate cu articolul 7 alineatul (1) din anexa menționată, „[l]ucrătorul frontalier salariat este un resortisant al unei părți contractante care își are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate ca lucrător salariat pe teritoriul celeilalte părți contractante, întorcându-se la domiciliu de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână”.

15 Articolul 9 alineatele (1) și (2) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Tratamentul egal”, 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.”

16 Capitolul III din anexa I la acest acord, intitulat „Lucrători care desfășoară o activitate independentă”, conține dispoziții privind lucrătorii care desfășoară o activitate independentă.

Dreptul german

17 În conformitate cu articolul 1 alineatul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit, BGBl. 2002 I, p. 4212), în versiunea care rezultă din Legea fiscală anuală din 19 decembrie 2008 privind anul fiscal 2009 (BGBl. 2009 I, p. 2794) (denumită în continuare „EStG”), persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național sunt supuse la plata impozitului pe venit în mod limitat.

18 Articolul 3 punctul 26 din EStG prevede că veniturile obținute din activități desfășurate cu titlu accesoriu în calitate de profesor, de formator, de educator, de îndrumător sau din alte activități asemănătoare desfășurate cu titlu accesoriu în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public cu sediul într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat căruia i se aplică Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”) sunt scutite de impozit până la un quantum total de 2 100 de euro pe an.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

19 Din dosarul prezentat Curții reiese că soții Radgen sunt resortisanți germani care locuiesc în Germania. Ei sunt supuși împreună la plata impozitului pe venit în acest stat membru. Din dosarul amintit reiese de asemenea că domnul Radgen este supus la plata impozitului pe venit în mod nelimitat în statul membru menționat.

20 În cursul anului 2009, domnul Radgen a desfășurat o activitate didactică cu titlu accesoriu într-o instituție de drept public din Elveția. Desfășurarea acestei activități a făcut obiectul unui contract de muncă între domnul Radgen și această instituție. Pentru a-și preda cursurile, domnul Radgen se deplasa la Zürich, în Elveția, după care se întorcea în Germania. Pentru activitatea menționată el a primit suma de 4 095 de franci elvețieni (CHF) (aproximativ 2 702 euro). Soții Radgen au apreciat că scutirea prevăzută la articolul 3 punctul 26 din EStG se aplica acestor retribuiții.

21 În decizia de impunere privind venitul aferent anului 2009, administrația fiscală a supus acest quantum impozitului pe venit, după deducerea din suma datorată în temeiul acestui impozit a celei percepute la sursă de administrația fiscală elvețiană, în valoare de 121,44 euro.

22 Soții Radgen au introdus o contestație împotriva acestei decizii. Administrația fiscală a respins-o ca fiind nefondată, pentru motivul că refuzul de a acorda scutirea prevăzută la articolul 3 punctul 26 din EStG nu constituie un obstacol în calea liberei circulații a persoanelor.

23 Soții Radgen au formulat o acțiune la instanța de trimitere, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania). Considerând că

domnul Radgen este „lucrător frontalier salariat”, în sensul articolului 7 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, instanța de trimitere urmărește să afle dacă principiile evidențiate în Hotărârea din 18 decembrie 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), pot fi aplicate de asemenea în cadrul acestui acord.

24 În acest context, instanța amintită subliniază că, din punctul de vedere al dreptului fiscal german, nu contează dacă activitatea pentru care se cere scutirea este desfășurată ca lucrător care desfășoară o activitate independentă sau ca lucrător salariat. În plus, instanța menționează că, chiar dacă Hotărârea din 18 decembrie 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), este ulterioară semnării acordului menționat, această hotărâre nu face decât să precizeze situația de drept care exista deja înaintea semnării acordului amintit.

25 În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile Acordului privind libera circulație a persoanelor, în special preambulul acestuia, articolele 1, 2, 4, 11, 16 și 21, precum și articolele 7, 9 și 15 din anexa I, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru potrivit creșterii unui cetățean supus unei obligații fiscale nelimitate în acest stat și se refuză aplicarea unei scutiri pentru o activitate didactică cu titlu accesoriu, pentru motivul că aceasta nu este desfășurată în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public cu sediul într-un stat membru al Uniunii sau într-un stat căruia i se aplică Acordul privind SEE, ci în serviciul sau în numele unei persoane juridice de drept public cu sediul pe teritoriul Confederației Elvețiene?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

26 În primul rând, guvernul german și Comisia Europeană susțin că interpretarea articolului 11 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, referitor la soluționarea acțiunilor, și cea a articolului 15 din anexa I la acest acord, referitor la lucrătorul independent, sunt lipsite de relevanță pentru soluționarea litigiului pendinte la instanța de trimitere.

27 În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește pe răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 7 aprilie 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, punctul 41 și jurisprudența citată).

28 În speță, pe de o parte, din articolul 11 din Acordul privind libera circulație a persoanelor reiese că acest articol le garantează persoanelor care intră sub incidența acestui acord un drept de acțiune cu privire la aplicarea dispozițiilor acordului menționat pe lângă autoritățile competente. Or, din dosarul înaintat Curții nu rezultă că soșilor Radgen le-a fost refuzat un asemenea drept.

29 Pe de altă parte, este cert că activitatea desfășurată de domnul Radgen în Elveția este o activitate salarizată. Întrucât articolul 15 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor se aplică lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, mai precis

persoanelor care desfășoară o activitate nesalarizată, domnul Radgen nu intră în domeniul de aplicare al acestui articol.

30 În aceste condiții, este evident că interpretarea articolului 11 din Acordul privind libera circulație a persoanelor și cea a articolului 15 din anexa I la acest acord sunt lipsite de relevanță pentru soluționarea litigiului pendinte la instanța de trimitere. Prin urmare, întrebarea preliminară, în condițiile în care se referă la interpretarea acestor dispoziții, este inadmisibilă.

31 În al doilea rând, guvernul german apreciază că domnul Radgen nu poate fi considerat „lucrător frontalier salariat”, în sensul articolului 7 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor. În schimb, acest guvern nu susține că domnul Radgen nu și-a exercitat dreptul de liberă circulație pentru desfășurarea activității salarizate în cauză.

32 După cum decurge din cuprinsul punctului 27 din prezenta hotărâre, instanța națională este responsabilă de definirea cadrului normativ și factual al litigiului cu care a fost sesizată. Întrucât instanța de trimitere l-a calificat pe domnul Radgen, fără echivoc, drept „lucrător frontalier salariat”, în sensul articolului 7 din anexa I la acordul menționat, Curtea trebuie să pornească de la premisa că domnul Radgen are această calitate.

33 În orice caz, din moment ce este cert că domnul Radgen și-a exercitat dreptul de liberă circulație pentru desfășurarea unei activități salarizate pe teritoriul unei alte părți contractante la Acordul privind libera circulație a persoanelor, și anume Confederația Elvețiană, interpretarea solicitată a dispozițiilor acestui acord referitoare la egalitatea de tratament a lucrătorilor salariați nu pare a fi de natură ipotetică, astfel încât întrebarea preliminară, în condițiile în care privește această interpretare, este admisibilă.

34 Astfel, Acordul privind libera circulație a persoanelor nu distinge lucrătorii frontaliери salariați decât la un singur articol, în speță articolul 7 din anexa I la acesta, și în scopuri specifice, și anume, după cum decurge din acest articol 7 coroborat cu articolul 6 din anexa amintită, pentru a stabili modalități mai favorabile care îi vizează în materia dreptului de ședere decât cele stabilite pentru alți lucrători salariați care intră în domeniul de aplicare al acestui acord (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2008, Stamm și Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, punctul 39).

Cu privire la fond

35 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă dispozițiile Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la egalitatea de tratament a lucrătorilor salariați trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care nu îi acordă unui resortisant rezident supus în mod nelimitat la plata impozitului pe venit care și-a exercitat dreptul de liberă circulație pentru a desfășura cu titlu accesoriu o activitate didactică salarizată în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în Elveția scutirea de impozit aferentă venitului provenit din această activitate salarizată, deși o astfel de scutire ar fi fost acordată dacă activitatea menționată s-ar fi desfășurat în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în acest stat membru, în alt stat membru sau în alt stat căruia i se aplică Acordul privind SEE.

36 Astfel, după cum reiese din preambul, din articolul 1 și din articolul 16 alineatul (2) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, acesta urmărește să realizeze, în favoarea resortisanților Uniunii și a resortisanților Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriile părților contractante ale acestui acord întemeindu-se pe dispozițiile aplicate în Uniune, ale căror noțiuni trebuie interpretate conform jurisprudenței Curții (Hotărârea din 19 noiembrie 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 40).

37 În acest context, este necesar să se arate că acest obiectiv îl include, în temeiul articolului 1 literele (a) și (d) din acordul menționat, pe cel de a acorda acestor resortisanți printre altele un drept de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salarizată, precum și aceleași condiții de viață, de angajare și de muncă precum cele acordate cetățenilor.

38 Astfel, articolul 4 din Acordul privind libera circulație a persoanelor garantează dreptul de acces la o activitate economică în conformitate cu dispozițiile anexei I la acest acord – capitolul II din anexa amintită conținând dispoziții referitoare la libera circulație a lucrătorilor salariați – și în special cu cele referitoare la principiul egalității de tratament.

39 În acest context, trebuie amintit că articolul 9 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Tratamentul egal”, garantează aplicarea principiului nediscriminării enunțat la articolul 2 din acest acord în domeniul liberei circulații a lucrătorilor (Hotărârea din 19 noiembrie 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 47).

40 Articolul 9 prevede, la alineatul (2), o normă specială prin care se urmărește ca lucrătorul salariat și membrii familiei sale să beneficieze de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați naționali și membrii familiei acestora. În materie de avantaje fiscale, Curtea a statuat deja că principiul egalității de tratament, prevăzut de această dispoziție, poate fi invocat și de un lucrător resortisant al unei părți contractante, care și-a exercitat dreptul la liberă circulație, împotriva statului său de origine (Hotărârea din 19 noiembrie 2015, *Bukovansky*, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 36 și jurisprudența citată).

41 În ceea ce privește cauza principală, după cum s-a arătat la punctul 33 din prezenta hotărâre, este cert că domnul Radgen și-a exercitat dreptul de liberă circulație prin desfășurarea unei activități salarizate pe teritoriul Confederației Elvețiene. Rezultă că el intră în domeniul de aplicare al capitolului II din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor și, prin urmare, poate invoca articolul 9 din capitolul II la această anexă față de statul său de origine.

42 În consecință, este necesar să se verifice dacă domnul Radgen a suferit un dezavantaj fiscal în raport cu alți resortisanți rezidenți germani care desfășoară o activitate salarizată analogă cu a sa și care, spre deosebire de el, desfășoară această activitate în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul pe teritoriul național, în alt stat membru al Uniunii sau în alt stat căruia i se aplică Acordul privind SEE.

43 În speță, este suficient să se constate că, prin faptul că refuză să le acorde contribuabililor rezidenți germani care desfășoară cu titlu accesoriu o activitate didactică în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în Elveția scutirea de impozit pe venit aferentă venitului provenit din această activitate salarizată, deși o astfel de scutire ar fi fost acordată dacă activitatea menționată s-ar fi desfășurat în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul pe teritoriul național, în alt stat membru al Uniunii sau în alt stat căruia i se aplică Acordul privind SEE, legislația națională în discuție în litigiul principal induce o diferență de tratament fiscal între contribuabilii rezidenți germani în funcție de originea veniturilor lor.

44 Această diferență de tratament poate descuraja contribuabilii rezidenți germani să își

exercite dreptul la liberă circulație prin desfășurarea unei activități didactice salarizate pe teritoriul elvețian în timp ce continuă să locuiască în statul lor de reședință? și, prin urmare, constituie o inegalitate de tratament contrară, în principiu, articolului 9 alineatul (2) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor.

45 Cu toate acestea, trebuie să se țină seama de asemenea, în primul rând, de articolul 21 alineatul (2) din acest acord, care permite aplicarea unui tratament diferențiat, în materie fiscală, contribuabililor care nu se găsesc într-o situație comparabilă, în special în ceea ce privește locul lor de reședință.

46 În al doilea rând, pentru contribuabilii care se găsesc într-o situație comparabilă, din jurisprudența constantă a Curții referitoare la libera circulație garantată prin tratat reiese că o diferență de tratament poate fi totuși justificată de motive imperative de interes general. În acest caz mai trebuie însă ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar pentru a-l atinge (a se vedea printre altele Hotărârea din 31 martie 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, punctul 32 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 martie 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, punctul 38 și jurisprudența citată).

47 Întrucât principiul egalității de tratament constituie o noțiune de drept al Uniunii (Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 26), pentru a stabili existența unei eventuale inegalități de tratament în cadrul Acordului privind libera circulație a persoanelor, este necesar, după cum reiese din cuprinsul punctului 36 din prezenta hotărâre, să se facă referire prin analogie la principiile izvorâte din jurisprudența Curții menționată la punctul precedent din prezenta hotărâre.

48 În speță, este necesar să se constate că nu s-a susținut că contribuabilii rezidenți germani care desfășoară cu titlu accesoriu o activitate didactică salarizată pe teritoriul elvețian nu se găsesc, în ceea ce privește impozitul pe venit, într-o situație comparabilă cu cea a contribuabililor rezidenți germani cărora le este acordată scutirea în discuție în litigiul principal.

49 Prin urmare, justificarea unei inegalități de tratament nu poate ține decât de motive imperative de interes general. În acest caz mai trebuie însă ca această inegalitate să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar pentru a-l atinge.

50 În această privință, este necesar să se arate că, în Hotărârea din 18 decembrie 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), Curtea a fost chemată să examineze, cu privire la persoanele fizice care și-au exercitat libertatea de circulație prin desfășurarea cu titlu accesoriu a unei activități didactice cu titlu independent la o universitate cu sediul în alt stat membru, în timp ce continuă să locuiască în statul lor de reședință, dacă diferența de tratament interzisă dintre aceste persoane și cele care desfășoară o astfel de activitate pe teritoriul național, care rezultă de la articolul 3 punctul 26 din EStG, putea fi justificată de motive imperative de interes general.

51 La punctele 63 și 64 din Hotărârea din 18 decembrie 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), Curtea a considerat că o astfel de diferență de tratament nu putea fi justificată de motivul de interes general legat de promovarea învățământului, a cercetării și a dezvoltării, dat fiind că o asemenea diferență aduce atingere libertății profesorilor care își exercită activitatea cu titlu accesoriu de a alege locul unde să își presteze serviciile în cadrul Uniunii, fapt care se fi stabilit că, pentru a atinge obiectivul declarat al promovării învățământului, este necesar ca beneficiul scutirii fiscale în cauză să fie prevăzut numai pentru acei contribuabili care exercită o activitate similară în universități cu sediul pe teritoriul național.

52 O justificare întemeiată pe un motiv imperativ de interes general legat de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal german, în lipsa existenței unei legături directe, din punctul de vedere al regimului fiscal, între scutirea fiscală a indemnizațiilor pentru cheltuieli profesionale plătite de universitățile naționale și o compensare a acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, a fost de asemenea respinsă de Curte, la punctele 69-71 din această hotărâre.

53 În sfârșit, Curtea a precizat la punctele 83-88 din hotărârea menționată, pe de o parte, că scutirea fiscală prevăzută la articolul 3 punctul 26 din EStG nu este o măsură referitoare la conținutul învățământului sau la organizarea sistemului educațional, ci o măsură fiscală de natură generală care acordă un avantaj fiscal atunci când un particular se consacră desfășurării unor activități în beneficiul colectivității. Pe de altă parte, cu ocazia exercitării competenței și a răspunderii de care dispun pentru organizarea sistemului lor educațional, statele membre trebuie, în orice caz, să respecte dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație. Prin urmare, chiar dacă o legislație națională constituie o măsură legată de o asemenea organizare, aceasta nu înseamnă că este în mai mică măsură incompatibilă cu tratatul, având în vedere că afectează alegerea locului în care să își presteze serviciile profesorii care își desfășoară activitatea cu titlu accesoriu.

54 Aceste considerații pot fi transpuse într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal. Astfel, nu este relevant faptul că activitatea în discuție este exercitată cu titlu independent, ca în cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 18 decembrie 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), sau în schimbul unui salariu, ca în cauza principală. În schimb, în ambele cazuri, legislația fiscală în discuție, în speță articolul 3 punctul 26 din EStG, poate afecta alegerea contribuabililor rezidenți care desfășoară cu titlu accesoriu o activitate didactică în ceea ce privește locul de desfășurare a acestei activități.

55 Considerațiile menționate sunt de asemenea conforme cu obiectivul Acordului privind libera circulație a persoanelor, care, după cum reiese din preambulul său, este acela de a realiza, în favoarea resortisanților Uniunii și a resortisanților Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriile părților contractante ale acestui acord întemeindu-se pe dispozițiile aplicate în Uniune.

56 Prin urmare, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se refuză acordarea unei scutiri contribuabililor rezidenți care și-au exercitat dreptul de liberă circulație prin desfășurarea cu titlu accesoriu a unei activități didactice salarizate în serviciul unei persoane juridice cu sediul pe teritoriul elvețian, ca urmare a locului desfășurării acestei activități, stabilește o inegalitate de tratament nejustificată și, în consecință, este contrară articolului 9 alineatul (2) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor.

57 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că dispozițiile Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la egalitatea de tratament a lucrătorilor salariați trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care nu îi acordă unui resortisant rezident supus în mod nelimitat la plata impozitului pe venit care și-a exercitat dreptul de liberă circulație pentru a desfășura cu titlu accesoriu o activitate didactică salarizată în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în Elveția scutirea de impozit aferentă venitului provenit din această activitate salarizată, decât o astfel de scutire ar fi fost acordată dacă activitatea menționată s-ar fi desfășurat în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în acest stat membru, în alt stat membru al Uniunii sau în alt stat căruia i se aplică Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

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, referitoare la egalitatea de tratament a lucrătorilor salariați trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care nu îi acordă unui resortisant rezident supus în mod nelimitat la plata impozitului pe venit care și-a exercitat dreptul de liberă circulație pentru a desfășura cu titlu accesoriu o activitate didactică salarizată în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în Elveția scutirea de impozit aferentă venitului provenit din această activitate salarizată, deși o astfel de scutire ar fi fost acordată dacă activitatea menționată s-ar fi desfășurat în serviciul unei persoane juridice de drept public cu sediul în acest stat membru, în alt stat membru al Uniunii Europene sau în alt stat căruia i se aplică Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

Semnături

* Limba de procedură: germană.