

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a zecea)

22 iunie 2017(*)

„Trimitere preliminar? – Libera circula?ie a lucr?torilor – Venituri ob?inute în alt stat membru decât statul membru de re?edin?? – Metod? de exonerare cu rezerv? de progresivitate în statul membru de re?edin?? – Contribu?ii la asigur?rile de pensii ?i la asigur?rile de s?n?tate re?inute din veniturile ob?inute în alt stat membru decât statul membru de re?edin?? – Deducerea acestor contribu?ii – Condi?ie privind lipsa unei leg?turi directe cu veniturile scutite”

În cauza C?20/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania), prin decizia din 16 septembrie 2015, primit? de Curte la 15 ianuarie 2016, în procedura

Wolfram Bechtel,

Marie?Laure Bechtel

împotriva

Finanzamt Offenburg,

CURTEA (Camera a zecea),

compus? din doamna M. Berger, pre?edinte de camer?, ?i domnii E. Levits (raportor) ?i F. Biltgen, judec?tori,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez?Bordona,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 1 februarie 2017,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru domnul ?i doamna Bechtel, de J. Garde, Rechtsanwalt;
- pentru Finanzamt Offenburg, de E. Lehmann, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze, de R. Kanitz ?i de D. Klebs, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de W. Roels ?i de M. Wasmeier, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 45 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Wolfram Bechtel și doamna Marie-Laure Bechtel, pe de o parte, și Finanzamt Offenburg (administrația finanțelor publice din Offenburg, Germania), pe de altă parte, în legătură cu luarea în considerare a contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate plătite de doamna Bechtel în Franța, în cadrul stabilirii venitului lor impozabil și a cotei de impozitare speciale aplicabile venitului lor impozabil pentru anii 2005 și 2006.

Cadrul normativ

Dreptul german

3 În conformitate cu articolul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit) din anul 2002, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „EStG 2002”), persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită pe teritoriul național sunt integral supuse la plata impozitului pe venit.

4 Articolul 2 din legea menționată, care se referă la întinderea impozitării și la definiții, prevede:

„(1) Sunt supuse impozitului pe venit:

[...]

4. veniturile («Einkünfte») obținute din activitatea salariată

[...]

(2) Veniturile («Einkünfte») sunt

[...]

2. excedentul veniturilor față de cheltuielile profesionale, în cazul celorlalte categorii de venituri (articolele 8-9a).

(3) Suma veniturilor («Einkünfte»), după aplicarea deducerii proporționale pentru persoanele vârstnice aflate la pensie, a deducerii sumei scutirii fiscale pentru părinți singuri și a deducerii prevăzute la articolul 13 alineatul (3), constituie suma totală a veniturilor («Gesamtbetrag der Einkünfte»).

(4) Suma totală a veniturilor, după deducerea cheltuielilor excepționale și a obligațiilor extraordinare, constituie venitul («Einkommen»).

(5) Venitul («Einkommen»), după aplicarea deducerilor fiscale forfetare vizate la articolul 32 alineatul (6) și a altor deduceri necesare, constituie venitul impozabil («versteuernde Einkommen»); acesta constituie baza de calcul al impozitului pe venit, potrivit baremului. [...]”

5 Articolul 9 din EStG 2002, intitulat „Cheltuieli profesionale”, prevede:

„(1) Cheltuielile profesionale sunt cheltuielile efectuate pentru achiziționarea, protejarea și conservarea veniturilor. Ele se deduc din categoria de venituri în cadrul căreia au fost generate.

Constituie de asemenea cheltuieli profesionale:

[...]

3. contribuțiile la ordinele profesionale și la alte asociații profesionale care nu au ca obiectiv exploatarea de spații comerciale.

[...]"

6 Articolul 10 din EStG 2002, intitulat „Cheltuieli excepționale”, prevede la alineatul 1 punctul 1 că reprezintă cheltuieli excepționale costurile enumerate în cuprinsul acestei dispoziții care nu sunt nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale. Articolul 10 alineatul 1 punctele 2 și 3 din EStG 2002 enumeră costurile care constituie cheltuieli excepționale și are următorul cuprins:

„2.

a) contribuțiile la sistemele legale de asigurări de pensii sau la casele de pensii agricole, precum și la sistemele de pensii profesionale care furnizează prestații similare sistemelor legale de asigurări de pensii;

b) contribuțiile persoanei impozabile pentru constituirea unui sistem de pensii prin capitalizare, atunci când contractul prevede numai plata, începând de la vârsta de 60 de ani, a unei rente viagere lunare pe durata vieții persoanei impozabile sau asigurarea complementară pentru incapacitate de muncă (pensie de invaliditate), pentru diminuarea capacității de muncă (pensie de incapacitate parțială) sau pentru avânzii drept supraviețuitori (pensie de urmaș); [...] Drepturile menționate anterior nu sunt nici transmisibile prin succesiune, nici transferabile și nu pot fi nici grevate, nici vândute, nici capitalizate și nu generează în plus niciun drept la despăgubire.

La contribuțiile prevăzute la literele a) și b) trebuie să se adauge cota-parte a angajatorului scutită de impozit [...] potrivit sistemului legal de asigurări de pensii și o contribuție a angajatorului scutită de impozit, care este asimilată acesteia.

3.

a) contribuțiile la asigurările de omaj, la asigurările pentru incapacitate de muncă care nu intră sub incidența punctului 2 prima teză litera b), la asigurările de sănătate, de tratament, de accidente și de răspundere civilă, precum și la asigurările împotriva riscurilor care nu prevăd plăți decât în caz de deces;

[...]"

7 Articolul 10 alineatul 2 din EStG 2002 prevede:

„Condiția pentru deducerea sumelor prevăzute la alineatul 1 punctele 2 și 3 (cheltuieli cu asigurările) este ca

1. acestea să nu aibă o legătură economică directă cu veniturile scutite,

[...]"

8 Articolul 10 alineatul 3 din EStG 2002 prevede c? cheltuielile cu asigur?rile men?ionate la articolul 10 alineatul 1 punctul 2 teza a doua din aceast? lege sunt luate ?n considerare ?n limita unui plafon de 20 000 de euro, acest plafon fiind ?nmul?it cu doi ?n cazul impozit?rii comune a so?ilor.

9 Articolul 32a din EStG 2002, intitulat „Cota de impunere”, are urm?torul cuprins:

„(1) Impozitul pe venit supus baremului este calculat pe baza venitului impozabil («*versteuernde Einkommen*»). Acesta se ridic?, sub rezerva articolelor 32b, 34, 34b ?i 34c, ?n euro, dup? cum urmeaz?:

1. pentru un venit impozabil de pân? la 7 664 de euro (quantum de baz? scutit): la 0;
2. pentru un venit impozabil de la 7 665 de euro pân? la 12 739 de euro: la $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. pentru un venit impozabil de la 12 740 de euro pân? la 52 151 de euro: la $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
4. pentru un venit impozabil de peste 52 152 de euro: la $0,42 \times x + 7\,914$.

«y» reprezint? a zece mia parte din suma care dep?e?te 7 664 de euro din venitul impozabil rotunjit. «z» reprezint? a zece mia parte din suma care dep?e?te 12 739 de euro din venitul impozabil rotunjit. «x» reprezint? venitul impozabil rotunjit. Quantumul impozitului astfel rezultat trebuie rotunjit la cel mai apropiat euro.”

10 Potrivit articolului 32b din EStG 2002, intitulat „Rezerva de progresivitate”:

„(1) Dac? o persoan? impozabil? pentru o perioad? nelimitat? sau pentru ?ntreaga perioad? de impunere [...] a ob?inut

[...]

3. venituri («*Einkünfte*») care sunt scutite de impozit conform unui acord privind evitarea dublei impuneri sau unui alt acord ?ntre state, sub rezerva includerii lor ?n calculul impozitului pe venit, sau venituri nesupuse impozitului pe venit german, ?n perioada de impozitare, ?n aplicarea articolului 1 alineatul 3 sau a articolului 1a ori a articolului 50 alineatul 5 a doua tez? punctul 2, atunci c?nd suma acestor venituri este pozitiv?,

se aplic? o cot? de impunere special? venitului impozabil («*versteuernde Einkommen*») ?n conformitate cu articolul 32a alineatul 1.

[...]

(2) Cota de impunere special? prev?zută la alineatul 1 este cota rezultat? din majorarea sau din reducerea venitului impozabil («*versteuernde Einkommen*»), ?n conformitate cu articolul 32a alineatul 1, ?n cadrul calculului impozitului pe venit, dup? cum urmeaz?

[...]

2. ?n cazurile prev?zute la alineatul 1 punctele 2 ?i 3, veniturile («*Einkünfte*») care sunt descrise la acest alineat, urm?nd s? se ia ?n considerare o cincime a veniturilor extraordinare prev?zute.”

[...]"

– *Conven?ia franco?german?*

11 Conven?ia din 21 iulie 1959 dintre Republica Francez? ?i Republica Federal? Germania privind evitarea dublei impuneri ?i instituirea unor norme de asisten?? administrativ? ?i juridic? reciproc? (BGBl. II 1961, p. 397), astfel cum a fost modificat? prin actele adi?ionale semnate la 9 iunie 1969 (BGBl. II 1970, p. 717), la 28 septembrie 1989 (BGBl. II 1990, p. 770) ?i la 20 septembrie 2001 (BGBl. II 2002, p. 2370) (denumit? ?n continuare „conven?ia franco?german?”), prevede la articolul 14 alineatul 1:

„Retribu?iile, salariile ?i alte remunera?ii similare, precum ?i pensiile pentru limit? de vârst? pl?tite de unul dintre statele contractante, de un land sau de o persoan? juridic? de drept public din statul sau din landul respectiv unor persoane fizice care au re?edin?a ?n cel?lalt stat pentru serviciile prestate ?n cadrul administra?iei sau al for?elor armate ?n prezent sau ?n trecut sunt impozitate numai ?n primul stat. [...]"

12 Articolul 20 alineatul 1 din conven?ia franco?german? prevede:

„?n cazul persoanelor stabilite ?n Republica Federal?, dubla impozitare se evit? astfel:

a) din baza de impozitare german? se elimin?, sub rezerva literelor b) ?i c), veniturile provenite din Fran?a ?i elementele patrimoniale situate ?n Fran?a, care, ?n temeiul prezentei conven?ii, sunt impozabile ?n Fran?a. Prezenta dispozi?ie nu limiteaz? dreptul Republicii Federale de a lua ?n considerare, la stabilirea cotei de impunere, veniturile ?i elementele patrimoniale excluse ?n acest mod.

[...]"

Litigiul principal ?i ?ntreb?rile preliminare

13 Reclaman?ii din litigiul principal sunt c?s?tori?i ?i, ?n cursul anilor 2005 ?i 2006, aveau re?edin?a ?n Germania, unde au fost supu?i ?mpreun? la plata impozitului pe venit.

14 ?n cursul anilor 2005 ?i 2006, domnul Bechtel a ob?inut venituri ?n temeiul ocup?rii unui post de func?ionar ?n cadrul func?iei publice germane, ?n timp ce doamna Bechtel, cet??ean francez, a lucrat ca func?ionar ?n administra?ia francez? a finan?elor publice ?i a ob?inut, ?n aceast? calitate, salarii brute ?n cuantum de 22 342 de euro ?n anul 2005 ?i, respectiv, de 24 397 de euro ?n 2006.

15 Potrivit fi?elor sale de salariu, din remunera?ia brut? a reclamantei din litigiul principal fuseser? deduse pozi?iile urm?toare: impozitul re?inut la surs?, contribu?ia pentru pensia civil?, contribu?ia pentru pensia civil? aplicat? asupra indemniza?iei lunare pentru cuno?tin?e de specialitate, contribu?ia la Mutuelle des Agents des Imp?ts, contribu?iile la asigurarea complementar? pentru pensie de invaliditate ?i pentru pensiile de urma?i ai func?ionarilor din administra?ia finan?elor publice, contribu?ia lucr?torului la asigurarea de s?n?tate f?r? plafon (contribu?ia salariatului la casa de asigur?ri de s?n?tate) ?i contribu?ia la asigurarea complementar? de pensii din sectorul public.

16 Administra?ia finan?elor publice din Offenburg a exclus din baza de calcul al impozitului pe venitul reclaman?ilor din litigiul principal remunera?ia brut? a reclamantei din litigiul principal pentru anii 2005 ?i 2006, ca fiind venituri scutite ?n temeiul conven?iei franco?germane.

17 ?n schimb, aceast? remunera?ie brut?, din care au fost deduse pozi?iile „pensie civil?” ?i

„pensie civil? aplicat? asupra indemniza?iei lunare pentru cuno?tin?e de specialitate”, a fost luat? în considerare la calcularea rezervei de progresivitate prev?zute la articolul 32b alineatul 1 punctul 3 din EStG 2002, în vederea calcul?rii cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamant?ilor din litigiul principal.

18 Întrucât au considerat c? contribu?iile re?inute din salariul doamnei Bechtel trebuiau s? fie deduse din quantumul salariului care trebuia luat în considerare la calcularea rezervei de progresivitate, reclamant?ii din litigiul principal au introdus o ac?iune la Finanzgericht Baden?Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden?Württemberg, Germania). Întrucât această ac?iune a fost respins? printr-o hot?râre din 31 iulie 2013, ei au formulat recurs în fa?a Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania).

19 Această instan?? precizeaz? c?, în conformitate cu articolul 14 alineatul 1 ?i cu articolul 20 alineatul 1 litera a) din conven?ia franco?german?, veniturile pe care le ob?ine doamna Bechtel din activitatea sa din Fran?a trebuie s? fie excluse din baza de calcul al impozitului pe venit german al reclamant?ilor din litigiul principal. Cu toate acestea, p?r?ile din litigiul principal ar fi de acord c?, în conformitate cu articolul 32b alineatul 1 punctul 3 din EStG 2002, aceste venituri trebuie s? fie incluse în calculul unei cote de impozitare speciale aplicabile venitului impozabil al reclamant?ilor din litigiul principal.

20 Potrivit instan?ei de trimitere, în conformitate cu legisla?ia german? aplicabil?, cheltuielile cu asigur?rile cuprinse în remunera?ia brut? a reclamantei din litigiul principal nu intr?, din punct de vedere material, sub inciden?a no?iunii „cheltuieli profesionale” în sensul articolului 9 din EStG 2002.

21 În schimb, contribu?iile la Mutuelle des Agents des Impôts, la asigurarea complementar? pentru pensie de invaliditate ?i pentru pensiile de urma?i ai func?ionarilor din administra?ia finan?elor publice, la asigurarea complementar? de pensii din sectorul func?iei publice ?i contribu?ia lucr?torului la asigurarea de s?n?tate f?r? plafon ar putea intra sub inciden?a no?iunii de cheltuieli excep?ionale, întrucât aceste cheltuieli cu asigur?rile ar corespunde exemplelor prev?zute la articolul 10 alineatul 1 punctul 2 litera a) sau la articolul 10 alineatul 1 punctul 3 litera a) din EStG 2002.

22 Cu toate acestea, articolul 10 alineatul 2 punctul 1 din EStG 2002 condi?ioneaz? deducerea cheltuielilor excep?ionale de existen?a unei leg?turi economice directe a acestora cu veniturile scutite. Or, întrucât remunera?ia reclamantei din litigiul principal a fost scutit? de impozit în Germania, ar fi dovedit? o asemenea leg?tur? economic? direct? ?i nu ar fi posibil? deducerea cheltuielilor cu asigur?rile drept cheltuieli excep?ionale, iar aceasta indiferent dac?, pentru anii 2005 ?i 2006, a fost atins plafonul de deducere a cheltuielilor excep?ionale stabilit la articolul 10 alineatul 3 din EStG 2002 f?r? cheltuielile cu asigur?rile ale reclamantei din litigiul principal, fapt care nu ar fi precizat în deciziile atacate.

23 Contribu?iile la asigur?ri ale reclamantei din litigiul principal nu ar putea fi deduse nici în cadrul determin?rii cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamant?ilor din litigiul principal, în conformitate cu articolul 32b din EStG 2002. Articolul 32b alineatul 2 punctul 2 din EStG 2002 ar prevedea luarea în considerare a veniturilor („Einkünfte”). Or, în etapa stabilirii veniturilor („Einkünfte”), cheltuielile excep?ionale nu ar putea fi deduse.

24 Instan?a de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a interzicerii deducerii cheltuielilor cu asigur?rile drept cheltuieli excep?ionale. Potrivit acestei instan?e, refuzul de a?i acorda contribuabilului rezident dreptul de a deduce quantumul contribu?iilor la asigur?rile sociale pl?tite în alt stat membru din baza de impozitare în Germania sau dreptul de a sc?dea din impozitul datorat în Germania quantumul contribu?iilor la asigur?rile sociale pl?tite în alt stat

membru ar putea descuraja contribuabilul s? î?i exercite dreptul la libera circula?ie a lucr?torilor ?i ar putea constitui o restric?ionare nejustificat? a acestei libert??i fundamentale.

25 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Articolul 39 CE (în prezent articolul 45 TFUE) se opune unei dispozi?ii din dreptul german potrivit c?reia contribu?iile la sistemele franceze de asigur?ri de pensii ?i de s?n?tate pl?tite de un lucr?tor care locuie?te în Germania, dar care lucreaz? în administra?ia statului francez nu se scad din baza de calcul al impozitului pe venit – spre deosebire de contribu?iile similare pl?tite la sistemul german de asigur?ri sociale de un lucr?tor care î?i desf??oar? activitatea în Germania – dac?, în temeiul Conven?iei dintre Republica Federal? Germania ?i Republica Francez? privind evitarea dublei impunerii, salariul acestei persoane nu poate fi impozitat în Germania ?i conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile altor venituri?

2) R?spunsul la prima întrebare va fi afirmativ ?i atunci când, fie concret, fie în mod forfetar, în cadrul impozit?rii salariului de c?tre statul francez, contribu?iile la sistemele de asigur?ri în discu?ie

a) au fost deduse fiscal sau

b) ar fi putut fi cu siguran?? deduse fiscal, îns?, în lipsa unei cereri în acest sens, ele nu au fost luate în calcul?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

26 Prin intermediul întreb?rilor formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 45 TFUE trebuie s? fie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru cum este cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia un contribuabil care are re?edin?a în acest stat membru, dar lucreaz? în administra?ia public? a unui alt stat membru nu poate deduce din baza de calcul al impozitului pe venit în statul membru de re?edin?? contribu?iile la asigur?rile de pensii ?i la asigur?rile de s?n?tate re?inute din salariul s?u în statul membru al locului de munc?, spre deosebire de contribu?iile comparabile pl?tite la sistemul de asigur?ri sociale al statului membru de re?edin??, în cazul în care, în temeiul conven?iei privind evitarea dublei impunerii încheiate între cele dou? state membre, salariul nu trebuie s? fie impozitat în statul membru de re?edin?? al lucr?torului ?i conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri.

27 Instan?a de trimitere urm?re?te de asemenea s? afle ce importan?? trebuie s? fie acordat? împrejur?rii c?, în cadrul impozit?rii salariului de c?tre statul membru al locului de munc?, contribu?iile la asigur?ri în discu?ie au fost deduse fiscal fie concret, fie în mod forfetar sau ar fi putut s? fie deduse fiscal, îns?, în lipsa unei cereri în acest sens, nu au fost deduse.

Cu privire la libertatea de circula?ie aplicabil?

28 Este necesar, cu titlu introductiv, s? se examineze dac? articolul 45 TFUE, a c?rui interpretare este solicitat? de instan?a de trimitere, poate fi invocat într?o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prive?te tratamentul fiscal acordat de un stat membru veniturilor ob?inute de un rezident al acestui stat membru în cadrul locului de munc? în administra?ia public? a unui alt stat membru ?i în special contribu?iilor la asigur?rile de pensii ?i la asigur?rile de s?n?tate re?inute în statul membru al locului de munc? din veniturile men?ionate.

29 Astfel, reclaman?ii din litigiul principal sus?in c?, întrucât nu sunt nici salaria?i, nici lucr?tori care desf??oar? o activitate independent?, situa?ia în discu?ie în litigiul principal ar trebui s? fie

apreciat? prin prisma articolului 18 primul paragraf TFUE.

30 În această privință, trebuie amintit de la bun început că, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 18 TFUE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care Tratatul FUE nu prevede o normă specială de interzicere a discriminării (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 37, Hotărârea din 26 noiembrie 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, punctul 25, Hotărârea din 15 septembrie 2011, Schulz/Delzers și Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punctul 29, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punctul 18).

31 Or, principiul nediscriminării a fost instituit, în domeniul liberei circulații a lucrătorilor, prin articolul 45 TFUE (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 38, Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania, C-269/07, EU:C:2009:527, punctele 98 și 99, Hotărârea din 15 septembrie 2011, Schulz/Delzers și Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punctul 29, precum și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punctul 19).

32 Potrivit unei jurisprudențe constante, orice resortisant al Uniunii Europene, indiferent de locul său de reședință și de cetățenia sa, care și-a exercitat dreptul la libera circulație a lucrătorilor și care a desfășurat o activitate profesională în alt stat membru decât cel al reședinței sale se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 45 TFUE (Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 76, Hotărârea din 2 octombrie 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, punctul 14, Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck/Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punctul 23, precum și Hotărârea din 16 februarie 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punctul 11).

33 În ceea ce privește problema dacă reclamanta din litigiul principal – care este angajată a administrației publice a unui stat membru, având reședința în alt stat membru – intră sub incidența noțiunii „lucrător” în sensul articolului 45 TFUE, trebuie amintit că natura juridică a raportului de muncă nu este determinantă pentru aplicarea articolului 45 TFUE, iar faptul că lucrătorul este angajat ca funcționar sau că legătura sa de muncă nu intră în sfera dreptului privat, ci a dreptului public nu are importanță în această privință (a se vedea Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punctul 68 și jurisprudența citată).

34 Desigur, articolul 45 alineatul (4) TFUE prevede că dispozițiile articolului 45 alineatele (1)-(3) TFUE, care consacră principiul fundamental al liberei circulații a lucrătorilor și eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, nu se aplică încadrării în administrația publică. Cu toate acestea, derogările admise de această dispoziție nu pot, având în vedere caracterul fundamental în sistemul tratatului al principiului liberei circulații a lucrătorilor în interiorul Uniunii, să aibă o aplicare care să depășească scopul pentru care a fost inserată această clauză de exceptare (Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punctul 4, și Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punctul 69).

35 Scopul respectiv este acela de a rezerva statelor membre posibilitatea de a restrânge admiterea resortisanților străini pe anumite posturi din administrația publică (Hotărârea din 12 februarie 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punctul 4), ce presupun din partea titularilor lor existența unui raport special de solidaritate față de stat, precum și reciprocitatea de drepturi și de obligații care constituie fundamentul legăturii de cetățenie (a se vedea Hotărârea din 17 decembrie 1980, Comisia/Belgia, 149/79, EU:C:1980:297, punctul 10). În schimb, articolul 45 alineatul (4) TFUE nu poate avea ca efect privarea unui lucrător, odată ce a fost admis în serviciul administrației publice a unui stat membru, de aplicarea dispozițiilor de la alineatele (1)-(3) ale

articolului 45 TFUE (Hotărârea din 26 aprilie 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punctul 70 și jurisprudența citată).

36 În consecință, reclamanta din litigiul principal intră sub incidența noțiunii „lucrător” în sensul articolului 45 TFUE, iar locul său de muncă în administrația publică a unui stat membru nu conduce la neacordarea beneficiului drepturilor și al protecției pe care i le conferă acest articol.

Cu privire la existența unei restricții în raport cu articolul 45 TFUE

37 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor vizează facilitarea exercitării de către resortisanții Uniunii a activităților profesionale de orice natură pe teritoriul Uniunii și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea printre altele Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck/Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punctul 24, Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter/Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punctul 33, Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters/Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 17, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 43).

38 Concluzia expusă la punctul precedent din prezenta hotărâre se referă la măsuri care i-ar putea defavoriza pe resortisanții Uniunii care exercită o activitate profesională într-un stat membru diferit de statul în care au reședința, ceea ce îi include în special pe resortisanții Uniunii care doresc să continue exercitarea unei activități economice într-un anumit stat membru după ce și-au transferat reședința în alt stat membru (Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 44).

39 Articolul 45 TFUE se opune, printre altele, măsurilor care, deși sunt aplicabile fără a face distincție în funcție de naționalitate sau de cetățenie, îi pot afecta, prin natura lor, mai mult pe lucrătorii migranți decât pe lucrătorii naționali și, în consecință, prezintă riscul de a-i defavoriza în special pe primii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punctul 26 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 36).

40 În cauza principală, din decizia de trimitere rezultă că reclamanții din litigiul principal au făcut obiectul unei impozitări comune pe venit în Germania, unde locuiau. Salariul obținut de reclamanta din litigiul principal pentru locul său de muncă în administrația publică franceză nu a fost inclus în baza de impozitare a reclamanților din litigiul principal, în temeiul articolului 14 alineatul 1 și al articolului 20 alineatul 1 din convenția franco-germană. Acest salariu a fost însă luat în considerare, în temeiul articolului 20 alineatul 1 din această convenție, pentru stabilirea cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamanților din litigiul principal, calculat în conformitate cu articolul 32b din EStG 2002.

41 Din decizia de trimitere reiese de asemenea că anumite contribuții la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare au fost reținute în Franța din salariul plătit reclamantei din litigiul principal. Aceste contribuții nu au putut fi deduse din cuantumul total al veniturilor reclamanților din litigiul principal în temeiul cheltuielilor excepționale. Astfel, deși, potrivit instanței de trimitere, contribuțiile menționate fac parte din punct de vedere material din situațiile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 punctele 2 și 3 din EStG 2002, ele nu puteau fi deduse cu ocazia calculării venitului impozabil al reclamanților din litigiul principal întrucât aveau o legătură economică directă cu veniturile scutite, salariul reclamantei din litigiul principal nefiind impozitat în Germania.

42 Cu ocazia stabilirii cotei de impunere speciale aplicabile venitului impozabil al reclamantilor din litigiul principal în conformitate cu articolul 32b din EStG 2002, salariul reclamantei din litigiul principal a fost luat în considerare, fără a putea fi deduse contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare. Astfel, în conformitate cu articolul 32b alineatul 2 din EStG 2002, calculul cotei de impunere speciale rezultă din majorarea venitului impozabil („versteuernde Einkommen”) cu veniturile („Einkünfte”) scutite. Or, pe de o parte, contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare nu au putut fi deduse cu ocazia calculării venitului impozabil al reclamantilor din litigiul principal, întrucât aceste contribuții nu îndeplineau condiția prevăzută la articolul 10 alineatul 2 din EStG 2002, și, pe de altă parte, deducerea contribuțiilor menționate nu era posibilă în etapa calculării veniturilor („Einkünfte”), care sunt definite, în conformitate cu articolul 2 alineatul 2 punctul 2 din EStG 2002, drept excedentul veniturilor față de cheltuielile profesionale.

43 Posibilitatea de a opera o deducere a contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare drept cheltuieli excepționale cu ocazia calculării venitului impozabil al contribuabilului constituie un avantaj fiscal, întrucât permite diminuarea venitului impozabil respectiv, precum și a cotei aplicabile acestui venit.

44 Condiția, prevăzută la articolul 10 alineatul 2 din EStG 2002, potrivit căreia cheltuielile cu asigurările nu trebuie să aibă o legătură economică directă cu veniturile scutite determină ca acest avantaj să nu fie acordat în situațiile, precum cea în discuție în litigiul principal, în care un contribuabil rezident obține un salariu în alt stat membru decât cel în care are reședința, iar acest salariu este scutit de impozit în statul membru de reședință, deși este luat în considerare în cadrul cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri ale acestui contribuabil.

45 Desigur, după cum arată guvernul german, condiția referitoare la lipsa unei legături economice directe cu veniturile scutite se poate aplica nu numai în situații transfrontaliere, ci și în situații pur interne.

46 Cu toate acestea, fiind invitat să prezinte exemple de venituri și de cheltuieli naționale care intră sub incidența articolului 10 alineatul 2 din EStG 2002, guvernul german a menționat contribuțiile la asigurări de pensii care sunt datorate în temeiul obținerii unor indemnizații de boală, de invaliditate și de asistență la domiciliu, contribuțiile la asigurări de pensii și la asigurări de sănătate datorate pentru sporurile salariale plătite pentru munca prestată în zilele de duminică, în zilele de sărbători legale și în timpul nopții sau contribuțiile la asigurări de sănătate și la asigurări de pensii datorate pentru obținerea unor prestații în capital ale unui angajator, scutite de impozit în Germania.

47 Or, aceste tipuri de indemnizații, de sporuri salariale sau de prestații nu sunt comparabile cu salariile și cu retribuiile plătite, în schimbul muncii prestate, lucrătorilor salariați din sectorul privat sau agenților contractuali din sectorul public, care, spre deosebire de funcționarii germani, sunt supuși unor contribuții sociale. Rezultă din dosar și din procedura în fața Curții că lucrătorii salariați din sectorul privat și agenții contractuali din sectorul public rezidenți, care obțin salarii și retribuii de origine germană, din care sunt reținute contribuții la asigurări comparabile cu cele în discuție în litigiul principal, ar putea deduce aceste contribuții din venitul lor impozabil.

48 Prin urmare, trebuie să se constate că, deși este aplicabilă fără distincție, condiția referitoare la lipsa unei legături economice directe cu veniturile scutite îi poate afecta mai mult pe contribuabilii rezidenți care obțin salarii în alt stat membru decât cel de reședință și care sunt scutiți în statul membru de reședință.

49 Or, refuzul de a deduce contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate

complementare reținute în Franța, cum sunt cele în discuție în litigiul principal, determină, pe de o parte, creșterea venitului impozabil al contribuabililor precum reclamantul din litigiul principal și, pe de altă parte, calcularea cotei de impunere speciale, în temeiul acestui venit impozabil majorat, fără ca această cotă să fie corectată prin luarea în considerare a acestor contribuții în alt mod, ceea ce nu s-ar fi întâmplat dacă reclamanta din litigiul principal și-ar fi obținut salariul în Germania, iar nu în Franța.

50 Un astfel de tratament dezavantajos îi poate descuraja pe lucrătorii rezidenți să caute, să accepte sau să continue să ocupe un loc de muncă în alt stat membru decât cel de reședință.

51 Prin urmare, legislația națională care, precum cea în discuție în litigiul principal, condiționează deducerea cheltuielilor cu asigurările de existență a unei legături economice directe cu veniturile scutite constituie, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, interzisă, în principiu, de articolul 45 TFUE.

Cu privire la existența unei justificări

52 O astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea printre altele Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 26, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 45).

53 În ceea ce privește aspectul dacă situațiile în cauză sunt comparabile obiectiv, trebuie amintit că analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22, Hotărârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 46).

54 În speță, guvernul german susține că o situație pur națională, în care salariul unui contribuabil este supus competenței de impozitare germane, nu este comparabilă în mod obiectiv cu o situație transfrontalieră, precum cea în discuție în litigiul principal, în care Republica Federală Germania nu are niciun drept de impunere asupra salariului în discuție, în temeiul convenției franco-germane, chiar dacă reclamanta din litigiul principal este impozabilă cu titlu nelimitat în acest stat membru.

55 În această privință, trebuie amintit că din jurisprudența constantă a Curții decurge că îi revine, în principiu, statului membru de reședință obligația să acorde contribuabilului toate avantajele fiscale legate de situația sa personală și familială, acest stat membru fiind, fără excepție, cel mai în măsură să aprecieze capacitatea contributivă personală a respectivului contribuabil în măsură în care acesta din urmă are acolo centrul intereselor sale personale și patrimoniale (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 32, Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punctul 21, Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 43, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 43).

56 Obligația de a lua în considerare situația personală și familială poate reveni statului membru al locului de muncă numai atunci când contribuabilul obține toate sau aproape toate resursele sale impozabile dintr-o activitate exercitată în acest din urmă stat și nu obține un venit semnificativ în statul membru de reședință, astfel încât acesta nu este în măsură să îi acorde

avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 36, Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punctul 27, Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punctele 21-23, Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 89, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 44).

57 Astfel, în ceea ce privește avantajele rezultate din luarea în considerare a situației sale personale sau familiale, un contribuabil rezident care obține venituri în alt stat membru decât cel în care are reședința nu se găsește într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident care obține venituri în statul membru de reședință, în special atunci când statul membru de reședință al primului contribuabil nu este în măsură să îi acorde aceste avantaje din cauza lipsei unui venit semnificativ în statul membru menționat.

58 Or, în cauza principală, situația este diferită. În temeiul impozitării comune a reclamantilor din litigiul principal, chiar și în ipoteza în care reclamanta din litigiul principal nu ar dispune în statul membru de reședință de un venit semnificativ, acest stat membru ar fi în măsură să îi acorde avantajele rezultate din luarea în considerare a situației sale personale și familiale, cum ar fi deducerile contribuțiilor în discuție în litigiul principal.

59 Reclamanta din litigiul principal se găsește, aadar, într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident care își obține veniturile în statul membru de reședință.

60 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 49).

61 În acest sens, guvernul german susține că refuzul deducerii în temeiul cheltuielilor excepționale în ceea ce privește veniturile scutite este justificat de motive imperative de interes general legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între Republica Federală Germania și Republica Franceză, precum și de coerența regimului fiscal național.

62 Pe de o parte, acest guvern arată că, în conformitate cu articolul 14 alineatul 1 prima teză din convenția franco-germană, dreptul de impunere a veniturilor plătite de statul francez este atribuit Republicii Franceze și că repartizarea competenței de impozitare astfel convenită ar fi compromisă dacă Republica Federală Germania ar fi constrânsă să se înregistreze în întregime de contribuțiile la asigurările sociale ale reclamantei din litigiul principal ca fiind cheltuieli excepționale, fără a se întemeia pe ansamblul venitului la nivel mondial.

63 Pe de alt? parte, dac? dispozi?iile articolului 10 alineatul 2 punctul 1 din EStG 2002 ar permite s? se ?in? seama de contribu?iile la asigur?rile sociale pl?tite în Fran?a pentru calcularea venitului impozabil în Germania, acestea ar fi contrare principiului coeren?ei regimurilor fiscale, în sensul c?, de?i veniturile scutite pl?tite în Fran?a nu sunt luate în considerare la calcularea bazei de impozitare, reclamanta din litigiul principal ?i?ar putea totu?i deduce cheltuielile cu asigur?rile în cadrul impozit?rii comune cu so?ul s?u. Cota de impunere majorat? în cadrul rezervei de progresivitate a so?ilor ar fi corectat? prin intermediul deducerii cheltuielilor cu ocazia calcul?rii venitului impozabil. În plus, avantajul rezultat din deducerea contribu?iilor la asigur?ri ar prezenta o leg?tur? direct? cu impozitarea veniturilor corespunz?toare ?i, în spe??, dac? reclamantei din litigiul principal nu i s?ar acorda avantajul teoretic de a??i deduce aceste contribu?ii la asigur?ri, ea ar ob?ine avantajul c? veniturile sale franceze nu sunt impozitate în Germania.

64 Trebuie observat, în primul rând, c?, desigur, men?inerea repartiz?rii competen?elor de impozitare între statele membre poate constitui un motiv imperativ de interes general care permite s? se justifice o restric?ie în calea exercit?rii unei libert??i de circula?ie în cadrul Uniunii (Hot?rârea din 28 februarie 2013, Beker ?i Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punctul 56, precum ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2013, Imfeld ?i Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punctul 68).

65 Prin urmare, o asemenea justificare poate fi admis? în special atunci când regimul în cauz? urm?re?te prevenirea comportamentelor de natur? s? compromit? dreptul unui stat membru de a??i exercita competen?a fiscal? în leg?tur? cu activit??ile realizate pe teritoriul s?u (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctul 54, Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 60, Hot?rârea din 28 februarie 2013, Beker ?i Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punctul 57, precum ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2013, Imfeld ?i Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punctul 75).

66 În temeiul unei jurispruden?e constante, de?i statele membre sunt libere, în cadrul conven?iilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, s? stabileasc? factorii de leg?tur? în vederea partaj?rii competen?ei fiscale, această repartizare a competen?ei fiscale nu le permite îns? aplicarea unor m?suri contrare libert??ilor de circula?ie garantate de tratat. A?adar, în ceea ce prive?te exercitarea competen?ei de impozitare astfel repartizate în cadrul conven?iilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obliga?ia de a respecta normele Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punctele 93 ?i 94, Hot?rârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C?265/04, EU:C:2006:51, punctele 49 ?i 50, precum ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2013, Imfeld ?i Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punctele 41 ?i 42).

67 În spe??, problema repartizării competenței de impozitare între Republica Franceză și Republica Federală Germania a fost soluționat? în convenția franco-germană, potrivit căreia, mai întâi, retribuițiile, salariile și alte remunerații similare plătite de unul dintre statele contractante, de un land sau de o persoană juridică de drept public din statul sau din landul respectiv unor persoane fizice care au reședința în celălalt stat pentru serviciile prestate în cadrul administrației în prezent sau în trecut sunt impozitate numai în primul stat. În continuare, această convenție prevede că veniturile provenite din Franța care, în temeiul acestei convenții, sunt impozabile în Franța, obținute de rezidenții Republicii Federale Germania, sunt excluse din baza de impozitare germană, fără ca această dispoziție să limiteze dreptul Republicii Federale Germania de a lua în considerare, la stabilirea cotei de impunere, veniturile excluse în acest mod. În sfârșit, convenția menționată nu prevede obligația statului sursei veniturilor de a-și asuma integralitatea lor în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care își exercită activitatea economică în acest stat membru și care au reședința în celălalt stat membru.

68 Prin urmare, Republica Federală Germania a acceptat în mod liber repartizarea competenței de impozitare astfel cum rezultă aceasta chiar din prevederile convenției franco-germane, renunțând la dreptul de impunere a salariilor, cum sunt cele obținute de reclamanta din litigiul principal, fără a fi scutită prin convenție de obligația sa de a-și asuma integralitatea lor în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său și care își exercită activitatea economică în Franța.

69 Acest mecanism de repartizare a competenței de impozitare nu poate fi invocat pentru a justifica refuzul de acordare a avantajelor care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale.

70 Pe de o parte, permiterea de către Republica Federală Germania a deducerii contribuțiilor la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate, precum cele în discuție în litigiul principal, nu ar repune în discuție repartizarea competenței de impozitare astfel cum a fost aceasta agreată prin convenția franco-germană. Prin acordarea deducerii contribuțiilor respective, Republica Federală Germania nu ar renunța la o parte a competenței sale fiscale în favoarea altor state membre, iar aceasta nu ar afecta competența sa de impozitare a activităților exercitate pe teritoriul său.

71 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că o justificare referitoare la repartizarea echilibrată a competenței de impozitare nu poate fi invocată de statul membru de reședință al unui contribuabil pentru a se sustrage de la responsabilitatea care îi incumbă, în principiu, de a acorda contribuabilului menționat deducerile de tip personal și familial care îi revin acestuia, cu excepția cazului în care acest stat este exonerat în temeiul unei convenții de obligația de a-și asuma integralitatea lor în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său și care exercită parțial o activitate economică într-un alt stat membru sau a cazului în care acesta constată că, chiar în lipsa oricărei convenții, unul sau mai multe state ale locului de muncă acordă, în privința veniturilor pe care le impozitează, avantaje legate de luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care nu au reședința pe teritoriul statelor respective, dar care obțin în acestea venituri impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punctele 99 și 100, Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 56, precum și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 69).

72 Or, după cum s-a arătat la punctele 67 și 68 din prezenta hotărâre, Republica Federală Germania nu este scutită, în temeiul convenției franco-germane, de obligația sa de a-și asuma integralitatea lucrării în considerare a situației personale și familiale a contribuabililor care au reședința pe teritoriul său.

73 În ceea ce privește o eventuală luare în considerare unilaterală de către statul membru al locului de muncă a situației personale și familiale a reclamantei din litigiul principal, acordându-i acesteia deducerea fiscală a contribuțiilor la asigurări în discuție în litigiul principal, trebuie arătat că cererea de decizie preliminară nu cuprinde indicații care să permită să se stabilească dacă o asemenea luare în considerare a avut loc sau, cel puțin, dacă ar fi posibil?

74 În orice caz, reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal nu stabilește nicio corelație între avantajele fiscale acordate rezidenților statului membru în cauză și avantajele fiscale de care acești rezidenți pot beneficia în statul membru al locului lor de muncă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2013, *Imfeld și Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 73).

75 În al doilea rând, în ceea ce privește necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal, dacă un asemenea motiv imperativ de interes general poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, Curtea impune o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2010, *Dijkman și Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, punctele 54 și 55, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 26 mai 2016, *Kohll și Kohll-Schlessler*, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 60).

76 În speță, argumentul guvernului german intenționează să demonstreze, pe de o parte, că refuzul deducerii cheltuielilor excepționale urmărește să garanteze că cota de impunere majorată în cadrul rezervei de progresivitate a soților nu este corectată prin intermediul reducerii venitului impozabil și, pe de altă parte, că avantajul rezultat din deducerea contribuțiilor ar fi compensat prin impunerea veniturilor care au o legătură directă cu aceste contribuții.

77 Or, trebuie arătat că nu există nicio legătură directă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 75 din prezenta hotărâre, între, pe de o parte, metoda de exonerare cu rezervă de progresivitate, în temeiul căreia statul membru de reședință renunță la impozitarea veniturilor obținute în alt stat membru, deși ține seama de aceste venituri pentru a stabili cota de impozitare aplicabilă venitului impozabil, și, pe de altă parte, refuzul de a lua în considerare contribuții care au o legătură directă cu veniturile scutite. Astfel, efectivitatea caracterului progresiv al impozitului pe venit în statul membru de reședință, pe care o urmărește metoda de exonerare cu rezervă de progresivitate, nu depinde de limitarea lucrării în considerare a situației personale și familiale a contribuabilului la cheltuielile legate de veniturile impozitate în acest stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2002, de *Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 109).

78 În plus, întrucât a fost de acord, prin convenția franco-germană, ca veniturile obținute în Franța să fie impozitate numai în acest stat membru, Republica Federală Germania nu poate afirma că inconvenientul rezultat din refuzul deducerii contribuțiilor cum sunt cele în discuție în litigiul principal este compensat prin neimpozitarea acestor venituri în Germania. Un asemenea argument ar avea ca efect, în fapt, repunerea în discuție a repartizării competenței de impozitare convenite în mod liber de Republica Federală Germania în cadrul convenției franco-germane.

79 Prin urmare, refuzul de a-i acorda contribuabilului rezident avantajele rezultate din luarea în considerare a situației sale personale și familiale sub forma unor deduceri ale contribuțiilor la

asigurările de pensii și la asigurările de sănătate complementare, cum sunt cele în discuție în litigiul principal, în calitate de cheltuieli excepționale nu poate fi justificat nici prin motive legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare, nici prin menținerea coerenței fiscale.

80 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 45 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil care are reședința în acest stat membru, dar lucrează în administrația publică a unui alt stat membru nu poate deduce din baza de calcul al impozitului pe venit în statul membru de reședință contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute din salariul său în statul membru al locului de muncă, spre deosebire de contribuțiile comparabile plătite la sistemul de asigurări sociale al statului membru de reședință, în cazul în care, în temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state membre, salariul nu trebuie să fie impozitat în statul membru de reședință al lucrătorului și conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

81 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 zecea) declară:

Articolul 45 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru cum este cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil care are reședința în acest stat membru, dar lucrează în administrația publică a unui alt stat membru nu poate deduce din baza de calcul al impozitului pe venit în statul membru de reședință contribuțiile la asigurările de pensii și la asigurările de sănătate reținute din salariul său în statul membru al locului de muncă, spre deosebire de contribuțiile comparabile plătite la sistemul de asigurări sociale al statului membru de reședință, în cazul în care, în temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state membre, salariul nu trebuie să fie impozitat în statul membru de reședință al lucrătorului și conduce numai la majorarea cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri.

Semnături

* Limba de procedură: germană.