CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 30 aprilie 2015 [1]

Cauza C-241/14

Roman Bukovansky
împotriva
Finanzamt Lörrach

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania)]

„Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor — Relația dintre acest acord și acordurile bilaterale privind dubla impozitare — Egalitate de tratament — Discriminare pe motive de cetățenie — Resortisant al unui stat membru al Uniunii — Venituri obținute din activități salariate desfășurate în acest stat membru — Mutarea reședinței în Elveția — Impozitare extinsă”

1. Prin prezenta cerere de decizie preliminară, Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania), instanță de trimitere, solicită Curții să interpreteze anumite prevederi din Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 [2] (denumit în continuare „acordul”) în raport cu o prevedere conținută în Convenția bilaterală pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital încheiată între Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania (denumită în continuare „convenția bilaterală Germania-Elveția”) [3].

2. Instanța menționată solicită Curții, în esență, să stabilească dacă acordul se opune unei prevederi cuprinse în convenția bilaterală citată mai sus, care stabilește așa-numita „impozitare extinsă”, în temeiul căreia autoritățile fiscale germane pot, pentru o perioadă determinată, să supună în continuare regimului de impozitare german veniturile obținute în Germania de o persoană fizică care și-a mutat reședința în Elveția, dar care nu are cetățenie elvețiană și care a fost supusă nelimitat la plata impozitului în Germania pentru o perioadă totală de cel puțin cinci ani.

3. Pe lângă chestiunile privind compatibilitatea unui astfel de tratament fiscal cu principiile prevăzute în acord, prezenta cauză ridică o chestiune preliminară importantă cu aplicabilitate generală în legătură cu care au fost exprimate poziții foarte diferite în cursul judecății. Curtea va fi, astfel, chemată să interpreteze domeniul de aplicare al articolului din acord care reglementează relațiile dintre acest acord și convențiile bilaterale privind dubla impozitare. În lumina acestui articol, Curtea va trebui să stabilească dacă trebuie să prevaleze acordul sau o asemenea convenție bilaterală în cazul în care acestea conțin dispoziții incompatibile.

1 — Limba originală: italiana.

2 — JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97.

3 — Bundesgesetzblatt II din 1972, p. 1022, astfel cum a fost modificată ultima dată prin Protocolul de modificare din 12 martie 2002 (Bundesgesetzblatt din 2003, p. 68).

I – **Cadrul juridic**

A – *Acordul*

4. Potrivit articolului 1 literele (a) și (d) din acord, obiectivul acestuia este, printre altele, de a acorda, în favoarea resortisanților statelor membre ale Uniunii și ai Confederației Elveției, un drept de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă și dreptul de a rămâne pe teritoriul părților contractante, precum și de a acorda condiții de viață, de angajare și de muncă identice cu cele acordate resortisanților proprii.

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

6. Articolul 16 alineatul (2) din 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.”

7. Articolul 21 din acord, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, prevede la alineatele (1) și (2):

„(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.”

8. Articolul 22 din acord privește, în schimb, „Relația cu acordurile bilaterale privind alte probleme în afară de securitatea socială și dubla impozitare” și prevede:

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor articolelor 20 și 21, prezentul acord nu afectează acordurile dintre Elveția, pe de o parte, și unul sau mai multe state membre ale Comunității Europene, pe de altă parte, cum ar fi cele cu privire la persoanele particulare, operatorii economici, cooperarea transfrontalieră sau traficul local de frontieră, în măsura în care acestea sunt compatibile cu prezentul acord.

(2) În cazul în care există incompatibilități între aceste acorduri și prezentul acord, acesta din urmă prevalează.”

9. Anexa I la acord este consacrată liberei circulații a persoanelor, iar capitolul II din această anexă conține prevederi referitoare la lucrătorii salariați. Articolul 7 alineatul (1) din anexa I menționată conține definiția „lucrătorului frontalier salariat”. Potrivit acestei prevederi, „[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”.

10. Articolul 9 din anexa I, 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.”

B – *Convenția bilaterală dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania privind dubla impozitare*

11. La 11 august 1971, Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania au încheiat convenția bilaterală Germania-Elveția, citată mai sus, care a intrat în vigoare la 29 decembrie 1972.

12. Articolul 15a din convenția bilaterală Germania-Elveția privește impozitarea lucrătorilor frontalieri și prevede, la alineatul 1, că „salariile și celelalte remunerații similare pe care un lucrător frontalier le obține ca salariat sunt impozitate în statul contractant de reședință. Statul contractant în care este desfășurată activitatea poate reține cu titlu de compensare un impozit pe remunerațiile menționate. Acest impozit nu poate fi mai mare de 4,5 la sută din suma brută a remunerațiilor, dacă reședința este dovedită cu un atestat oficial emis de autoritatea fiscală competentă din statul contractant în care contribuabilul este rezident. Nu se aduce atingere prevederilor articolului 4 alineatul 4”.

13. Articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția prevede o formă de impozitare extinsă în favoarea Republicii Federale Germania. Potrivit acestei prevederi, în pofida celorlalte prevederi din convenția menționată, Republica Federală Germania poate impozita o persoană fizică cu reședința în Elveția, care nu are cetățenie elvețiană și care a fost supusă nelimitat la plata impozitului în Germania pentru o perioadă totală de cel puțin cinci ani, pentru veniturile care provin din Republica Federală Germania și pentru elementele patrimoniale situate pe teritoriul acesteia. O asemenea competență de impozitare poate fi exercitată în anul în care a încetat pentru ultima dată obligația fiscală nelimitată, precum și în următorii cinci ani. Nu se aduce atingere impozitării în Elveția, în conformitate cu convenția bilaterală citată, a unor astfel de venituri sau elemente patrimoniale. Cu toate acestea, Republica Federală Germania, prin aplicarea analoagă a legislației germane privind deducerea impozitelor din străinătate, deduce impozitul perceput în Elveția asupra acestor venituri sau elemente patrimoniale în conformitate cu convenția bilaterală din partea de impozit perceput în Germania asupra veniturilor sau a elementelor patrimoniale menționate.

C – *Reglementarea germană*

14. Potrivit articolului 1 alineatele 1 și 4 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG”)[4], persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită în Germania sunt supuse nelimitat la plata impozitului pe venit, în timp ce persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul național sunt supuse numai parțial la plata impozitului pe venit, în cazul în care obțin venituri naționale în sensul articolului 49 din EStG.

15. Potrivit articolului 49 alineatul 1 punctul 4 litera a) din EStG, constituie venituri naționale veniturile obținute dintr-o activitate salariată desfășurată în Germania.

II – **Situația de fapt, procedura națională și întrebările preliminare**

16. Domnul Bukovansky, reclamant la instanța de trimitere, are cetățenie germană și cehă.

17. În perioada anterioară anului 2006, domnul Bukovansky a lucrat în Elveția pentru mai multe societăți controlate de un grup farmaceutic elvețian. Cu toate acestea, el locuia în Germania, unde era supus la plata impozitului pe venit.

18. În martie 2006, domnul Bukovansky a început să lucreze, în Germania, pentru o societate germană controlată de același grup farmaceutic elvețian, devenind administrator delegat (Geschaftsführer) al acesteia în luna iunie a aceluiași an.

19. În august 2008, domnul Bukovansky, deși a continuat să lucreze pentru societatea germană controlată menționată mai sus, și-a mutat reședința în Basilea, Elveția. Începând din acel moment, el nu a mai avut, prin urmare, nici domiciliul, nici reședința în Germania. Este stabilit faptul că acesta se întorcea în mod regulat la domiciliul său din Elveția de la locul de muncă situat în Germania.

20. În declarația de venituri depusă la autoritățile fiscale germane pentru anul 2008, domnul Bukovansky a presupus că, pentru perioada cuprinsă între luna august și luna decembrie din acel an, cu alte cuvinte, ulterior mutării sale în Elveția, ar trebui să fie considerat ca lucrător frontalier (așa-numit în sens invers) în temeiul articolului 15a alineatul 1 din convenția bilaterală Germania-Elveția. El a considerat, prin urmare, că, în aplicarea acestei prevederi, începând cu luna august 2008, veniturile sale din muncă sunt impozabile în statul contractant, parte la convenția menționată, în care avea reședința, și anume în Elveția, având în vedere reținerea de 4,5 % din salariul brut efectuată de angajatorul său și plătită în Germania în temeiul aceleiași prevederi din convenția bilaterală citată anterior.

21. Finanzamt Lörrach nu a acceptat, însă, punctul de vedere al domnului Bukovansky, iar prin decizia de impunere privind impozitul pe venit, a supus veniturile în discuție regimului de impozitare fiscală german pentru întreaga durată a anului în litigiu. Autoritățile fiscale germane au apreciat că domnul Bukovansky ar trebui să fie considerat persoană impozabilă supusă parțial impozitului pe venit, în temeiul articolului 1 alineatul 4 coroborat cu articolul 49 alineatul 1 punctul 4 litera a) din EStG, dar că veniturile sale ar trebui să fie supuse impozitului pe venit german în aplicarea normei privind impozitarea extinsă prevăzute la articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția.

22. În urma reclamației administrative formulate de domnul Bukovansky, sumele plătite de acesta administrației fiscale din Elveția cu titlu de impozit pe venit au fost avute în vedere la calcularea venitului impozabil în Germania.

4 — În textul publicat la 19 octombrie 2002 (BGBl. 2002 I, p. 4212), astfel cum a fost modificat la 20 decembrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150).

23. Prin intermediul acțiunii introduse la instanța de trimitere și îndreptate împotriva Finanzamt Lörrach, domnul Bukovansky susține că, începând cu luna august 2008, veniturile obținute ca salariat trebuiau să fie supuse numai impozitului pe venit în Elveția, având în vedere calitatea sa de lucrător frontalier în sens invers. Nu ar fi, în schimb, îndeplinite condițiile pentru aplicarea în cazul său a impozitării extinse în sensul articolului 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția.

24. În decizia de trimitere, Finanzgericht Baden-Württemberg ridică problema compatibilității acestei prevederi din convenția bilaterală Germania-Elveția cu anumite prevederi din acord. Potrivit instanței de trimitere, pe de o parte, impozitarea extinsă ar constitui un tratament fiscal discriminatoriu contrar principiului egalității de tratament prevăzut la articolul 9 din anexa I la acord și, ca atare, ar constitui o limitare a exercitării libertății de circulație. Pe de altă parte, articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția ar fi de asemenea contrar interdicției discriminării pe motive de cetățenie prevăzute la articolul 2 din acord.

25. Potrivit instanței de trimitere, articolul 21 alineatul (1) din acord nu s-ar opune neaplicării prevederii din convenția bilaterală Germania-Elveția referitoare la impozitarea extinsă. Astfel, în pofida acestui articol, prevederile convențiilor privind dubla impozitare nu ar putea fi contrare obligațiilor care decurg din libertățile fundamentale prevăzute în acord, precum, în special, interdicția privind discriminarea.

26. În aceste condiții, instanța de trimitere, prin decizia din 19 decembrie 2013, a considerat că trebuie să suspende procedura aflată pe rolul său pentru a adresa Curții următoarea întrebare preliminară:

„Prevederile din [a]cord […], în special preambulul acestuia, articolele 1, 2 și 21 din acesta, precum și articolele 7 și 9 din anexa I la acesta trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în temeiul articolului 4 alineatul 4 din [convenția bilaterală Germania-Elveția] coroborat cu articolul 15a alineatul 1 a patra teză din [aceeași convenție], să fie supus regimului de impozitare german un lucrător care s-a mutat din Germania în Elveția, care nu este cetățean elvețian și care, de la mutarea sa în Elveția, are calitatea de așa-numit lucrător frontalier în sens invers, în temeiul articolului 15a alineatul 1 din [convenția bilaterală Germania-Elveția]?”

III – **Procedura în fața Curții**

27. Decizia de trimitere a fost primită la grefa Curții la 16 mai 2014. Au depus observații domnul Bukovansky, Finanzamt Lörrach, guvernele suedez, german și al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană. La ședință, care a avut loc la 26 februarie 2015, au participat domnul Bukovansky, Finanzamt Lörrach, guvernul german și Comisia.

IV – **Analiză juridică**

28. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă prevederile relevante din acord trebuie interpretate în sensul că se opun unei prevederi conținute într-o convenție bilaterală privind dubla impozitare încheiată între Confederația Elvețiană și un stat membru prin care se stabilește o formă de impozitare extinsă în temeiul căreia veniturile obținute în acest stat membru de un lucrător salariat care are calitatea de așa-numit lucrător frontalier „în sens invers” în temeiul acordului menționat, care s-a mutat în Elveția, dar care nu are cetățenie elvețiană și care a fost supus la plata impozitului pe venit în statul membru în discuție pentru o perioadă totală de cel puțin cinci ani anterior mutării sale în Elveția, pot fi supuse în continuare impozitului pe venit în acest stat membru în anul în care a avut loc mutarea, precum și în următorii cinci ani.

A – *Observații generale*

29. Având în vedere că competența Curții de a interpreta acordul este în prezent necontestată [5], răspunsul la întrebarea adresată de instanța de trimitere presupune că acordul se aplică într-o situație precum cea a domnului Bukovansky.

30. În această privință, trebuie arătat că împrejurarea că domnul Bukovansky are cetățenie germană și că invocă drepturi care decurg din libertatea sa de circulație față de statul membru de origine, și anume Germania, nu împiedică aplicarea acordului. Astfel, independent de împrejurarea că domnul Bukovansky are și cetățenie cehă, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că resortisanții unei părți contractante pot invoca drepturile prevăzute în acord și împotriva propriei țări, în anumite împrejurări și ținând seama de prevederile aplicabile [6].

31. În ceea ce privește împrejurările procedurii principale și prevederile acordului aplicabile în speță, trebuie arătat că, având în vedere conținutul lor, atât articolul 2 din acord, cât și articolul 7 alineatul (1) din anexa I la acord sunt aplicabile în situația domnului Bukovansky.

32. Astfel, în ceea ce privește, pe de o parte, aplicabilitatea articolului 2 din acord, trebuie arătat că domnul Bukovansky este resortisant al unei „părți contractante”, și anume Republica Federală Germania, și are reședința legală pe teritoriul unei alte părți contractante, și anume Confederația Elvețiană. Conform acestui articol, el nu trebuie, așadar, să facă obiectul niciunei discriminări pe motive de cetățenie.

33. Pe de altă parte, în ceea ce privește aplicarea articolului 7 alineatul (1) din anexa I la acord, trebuie arătat că domnul Bukovansky „are reședința pe teritoriul unei părți contractante”, în speță Confederația Elvețiană, și desfășoară o activitate ca lucrător salariat pe „teritoriul celeilalte părți contractante”, și anume Republica Federală Germania. Întrucât nu este contestat faptul că, în perioada în litigiu, domnul Bukovansky se întorcea la domiciliu în mod regulat de la locul său de muncă, acesta trebuie, prin urmare, să fie calificat ca „lucrător frontalier salariat” în sensul articolului 7 alineatul (1) din anexa I la acord [7].

34. În lumina acestor considerații, trebuie concluzionat că situația domnului Bukovansky intră în domeniul de aplicare al acordului.

B – *Cu privire la relațiile dintre acord și convențiile bilaterale privind dubla impozitare*

35. Înainte de a analiza îndoielile exprimate de instanța de trimitere cu privire la compatibilitatea prevederii conținute la articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția cu prevederile relevante ale acordului, este necesar să abordăm în prealabil chestiunea relațiilor dintre acest acord și convențiile bilaterale privind dubla impozitare. În acest scop, este necesară verificarea domeniului de aplicare al prevederii cuprinse la articolul 21 alineatul (1) din acord, potrivit căruia dispozițiile acordurilor bilaterale dintre Elveția și statele membre ale Uniunii privind dubla impozitare „nu sunt afectate” de dispozițiile acordului în discuție.

36. Cu privire la această chestiune, de care, din câte cunoaștem, Curtea nu a avut încă prilejul să se ocupe, pozițiile exprimate în cursul judecății sunt foarte diferite.

5 — A se vedea, de exemplu, Hotărârile Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) și Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — A se vedea Hotărârile Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punctele 27-34) și Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 33).

7 — A se vedea în același sens, în ceea ce privește aplicarea noțiunii de lucrător frontalier care desfășoară o activitate independentă prevăzute la articolul 13 din anexa I la acord, Hotărârea Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 34-40).

37. Pe de o parte, instanța de trimitere consideră că, în pofida textului articolului 21 alineatul (1) din acord, în cazul existenței unei neconcordanțe între prevederile unei convenții bilaterale privind dubla impozitare și cele ale acordului, acesta trebuie să prevaleze. Mai precis, prevederile acestor convenții nu ar putea fi contrare interdicției privind discriminarea prevăzute de dreptul Uniunii.

38. În același sens, Comisia consideră că articolul 21 alineatul (1) din acord nu se opune unui control al conformității convenției bilaterale Germania-Elveția cu prevederile acordului. Potrivit instituției menționate, această normă s-ar limita să precizeze că revine statelor care au calitatea de părți contractante la o convenție bilaterală privind dubla impozitare sarcina de a decide cu privire la întinderea și la repartizarea competenței lor de impozitare. Cu toate acestea, în conformitate cu jurisprudența Curții, atunci când stabilesc modalitățile de impozitare, acestea sunt obligate să respecte libertățile de circulație prevăzute de acord [8]. Articolul 21 alineatul (1) din acord nu le-ar exonera de această obligație [9].

39. În plus, în cursul ședinței, Comisia a susținut că, în cazul în care excepția prevăzută la articolul 21 alineatul (1) din acord ar fi interpretată în sensul că un stat membru este liber să introducă într-o convenție bilaterală privind dubla impozitare o prevedere care constituie o discriminare vădită sau o încălcare vădită a libertăților garantate de acord, acordul însuși ar fi complet lipsit de conținut. Comisia consideră, așadar, că *ratio legis* și interpretarea sistematică a articolului 21 alineatul (1) din acord se opun unei interpretări potrivit căreia această prevedere conține o excepție generalizată de la aplicarea acordului în cazul tuturor prevederilor conținute în convențiile bilaterale privind dubla impozitare.

40. Pe de altă parte, poziția susținută de guvernul suedez, la care s-a aliniat în mod explicit în cursul ședinței guvernul german, este în sens diametral opus. Potrivit acestor guverne, articolul 21 alineatul (1) din acord constituie o excepție necondiționată de la aplicarea acestuia. Rezultă că, în contextul aplicării acestei excepții, nu și-ar găsi aplicarea prevederile acordului, nici drepturile și obligațiile care decurg din dreptul Uniunii. Cu alte cuvinte, prevederile din convențiile bilaterale privind dubla impozitare ar fi aplicate ca și cum acordul nu ar exista. În consecință, drepturile și obligațiile care decurg din acesta nu ar putea avea vreun impact asupra prevederilor conținute în astfel de convenții bilaterale.

41. În concret, cele două interpretări propuse cu privire la domeniul de aplicare al articolului 21 alineatul (1) din acord sunt de natură să conducă la consecințe diferite în prezenta cauză. Astfel, în cazul în care ar fi urmată interpretarea propusă de instanța de trimitere și de Comisie, ar fi necesar să se analizeze compatibilitatea prevederii din convenția bilaterală Germania-Elveția referitoare la impozitarea extinsă cu prevederile relevante din acord. În schimb, în cazul în care ar fi urmată interpretarea propusă de guvernele suedez și german, o astfel de analiză nu ar fi necesară și, chiar în cazul incompatibilității între prevederea în cauză din convenția bilaterală Germania-Elveția și acord, aplicarea acestei prevederi nu ar fi afectată.

42. Or, trebuie amintit cu titlu preliminar că, în calitate de tratat internațional, acordul trebuie să fie interpretat, conform articolului 31 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor [10], cu bună-credință, potrivit sensului obișnuit care urmează a fi atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și a scopului său [11].

8 — Comisia face trimitere la jurisprudența constantă amintită la punctele 50 și 51 din Hotărârea Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Se pare că această interpretare a articolului 21 alineatul (1) din acord a fost adoptată și de Tribunalul Federal din Elveția. A se vedea hotărârea din 26 ianuarie 2010 pronunțată în cauzele 2C_319/2009 și 2C_321/2009, punctul 14.1. Hotărârea poate fi consultată la următoarea adresă de internet: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (ultima consultare la 26 martie 2015).

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

11 — A se vedea Hotărârea Hengartner și Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punctul 36 și jurisprudența citată).

43. Din punctul de vedere al analizei literale, considerăm că este neîndoielnic că, prin folosirea expresiei „nu sunt afectate”, articolul 21 alineatul (1) prima teză din acord prevede în mod expres o excepție de la aplicarea acordului în discuție în cazul prevederilor conținute în convențiile bilaterale privind dubla impozitare încheiate între Elveția și statele membre ale Uniunii. Din modul de redactare a acestei prevederi rezultă că excepția este generală și necondiționată, în sensul că nu este subordonată îndeplinirii niciunei alte condiții, în afară de aceea de a fi vorba despre o prevedere referitoare la dubla impozitare. A doua teză a aceluiași alineat privește chestiunea specifică a definiției „lucrătorilor frontalieri”, dar, după cum rezultă cu evidență din folosirea expresiei „în special”, constituie o simplă ilustrare, cu titlu de exemplu, a excepției prevăzute în prima teză și nu afectează aplicabilitatea generală.

44. Din punctul de vedere al analizei contextuale, trebuie arătat că articolul 21 din acord, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, este urmat de articolul 22, care conține de asemenea o prevedere cu caracter general legată de relațiile „cu acordurile bilaterale privind alte probleme în afară de securitatea socială și dubla impozitare” [12]. Or, spre deosebire de articolul 21 alineatul (1) din acord, articolul 22 prevede că acest acord nu afectează acordurile bilaterale care *nu* privesc dubla impozitare numai „în măsura în care acestea sunt compatibile cu […] acord[ul]”. În plus, alineatul (2) al aceluiași articol 22 precizează în mod explicit că, „[î]n cazul în care există incompatibilități între aceste acorduri și […] acord, acesta din urmă prevalează”.

45. Or, se impune constatarea că articolul 21 din acord nu conține nicio astfel de prevedere, care să atribuie în mod explicit o prevalență a acordului asupra acordurilor bilaterale privind dubla impozitare.

46. În lumina textului primei teze a alineatului (1) al articolului 21 din acord și a diferenței evidente de text dintre această prevedere și cea a articolului 22 din același acord, apreciem că se poate considera în mod justificat că, în cazul în care părțile contractante ale acordului ar fi intenționat ca acordul să prevaleze asupra prevederilor cuprinse în convențiile bilaterale privind dubla impozitare, acestea ar fi precizat acest lucru, la fel cum au procedat la articolul 22 din acordul în discuție pentru celelalte tipuri de acorduri bilaterale. Întrucât nu a fost introdusă o astfel de clauză, se poate considera că intenția a fost să se prevadă o excepție generală și necondiționată de la domeniul de aplicare al acordului în cazul prevederilor conținute în acordurile bilaterale privind dubla impozitare [13].

47. O astfel de interpretare a articolului 21 alineatul (1) din acord trebuie, de altfel, să fie examinată în lumina celorlalte prevederi relevante din acordul în cauză. Mai precis, în cursul ședinței, Comisia, deși a recunoscut diferențele de text dintre articolul 21 și articolul 22 din acord, a susținut că prevederea cuprinsă la alineatul (2) al articolului 21 din acesta ar risca să fie golită de conținut în cazul în care ar fi acceptată interpretarea acestei prevederi în sensul avut în vedere la punctul 46 de mai sus.

48. Or, potrivit articolului 21 alineatul (2) din acord, nicio dispoziție din acesta 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. În această privință, în Hotărârea Ettwein, citată anterior, Curtea a precizat că această dispoziție permite un tratament diferit, în materie fiscală, pentru contribuabilii rezidenți și pentru contribuabilii nerezidenți, însă numai atunci când aceștia nu se află într-o situație comparabilă [14].

12 — Relațiile cu acordurile bilaterale privind securitatea socială sunt reglementate la articolul 20 din acord, care prevede că acestea se suspendă la data intrării în vigoare a acordului, în măsura în care acesta din urmă reglementează același domeniu.

13 — Trebuie arătat că rezultă din textul primei teze a articolului 21 alineatul (1) din acord că aplicarea în timp a acestei excepții nu este limitată la convențiile bilaterale privind dubla impozitare deja încheiate la data intrării în vigoare a acordului, ci privește și convențiile încheiate ulterior.

14 — A se vedea Hotărârea Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 45).

49. Spre deosebire de Comisie, considerăm, de altfel, că alineatul (2) al articolului 21 din acord nu constituie o precizare a alineatului (1) al aceluiași articol. În această privință, se impune constatarea că prevederea conținută la alineatul (2) al articolului 21 se referă la legislația fiscală națională a părților contractante, în timp ce alineatul (1) al aceluiași articol se referă la acordurile bilaterale încheiate între Confederația Elvețiană și statele membre ale Uniunii.

50. Este necesar, în această privință, să se precizeze că excepția prevăzută la articolul 21 alineatul (1) din acord nu autorizează un stat membru sau Confederația Elvețiană să adopte unilateral în legislația lor națională măsuri discriminatorii care să fie contrare prevederilor acordului. Această dispoziție se limitează să nu afecteze posibilitatea ca un stat membru și Confederația Elvețiană să prevadă *prin convenția părților* într-un acord bilateral privind dubla impozitare măsuri fiscale care să nu fie conforme cu acordul. O eventuală prevedere necompatibilă cu acordul va trebui, prin urmare, să fie întotdeauna rezultatul unui eventual acord între un stat membru și Confederația Elvețiană.

51. Din această perspectivă, nu împărtășim argumentul Comisiei potrivit căruia, dacă ar fi acceptată interpretarea articolului 21 alineatul (1) din acord în sensul avut în vedere la punctul 46 de mai sus, acordul însuși ar fi complet lipsit de conținut. Astfel, după cum s-a precizat la punctul anterior, domeniul de aplicare al excepției, care, ca atare, trebuie să fie de strictă interpretare [15], este limitat numai la prevederile convenționale cu caracter fiscal conținute în acordurile bilaterale privind dubla impozitare. Acesta își menține, în schimb, întreaga forță în cazul oricărui alt tip de prevederi.

52. În această privință, se poate observa de asemenea că, deși, pe de o parte, este adevărat că, după cum rezultă din a doua teză a preambulului acordului, părțile contractante la acesta erau „[h]otărâ[te] să realizeze libera circulație a persoanelor între părți pe baza normelor care se aplică în [Uniunea] Europeană” [16], pe de altă parte, însă, Curtea a subliniat că această voință de a facilita libera circulație a persoanelor între Uniune și Confederația Elvețiană nu coincide cu spiritul și cu finalitatea libertăților de circulație prevăzute de tratate în cadrul pieței interne instituite între statele membre ale Uniunii. Acordul vizează, așadar, strângerea legăturilor dintre părțile contractante, fără a dori extinderea aplicării libertăților fundamentale *in toto* în ceea ce privește Confederația Elvețiană [17].

53. În lumina acestei caracterizări a acordului, astfel cum a fost precizată de Curte, se poate înțelege limitarea domeniului de aplicare al jurisprudenței invocate de Comisie și menționate la punctul 38 de mai sus, potrivit căreia, atunci când stabilesc modalitățile de impozitare, statele membre au obligația să respecte libertățile de circulație prevăzute de Tratatul FUE [18]. Acest principiu de drept al Uniunii se aplică în domeniul de aplicare al acordului, dar există o excepție de la acesta în situațiile în care părțile contractante au decis că acordul nu se aplică, și anume, pentru prevederile convenționale privind dubla impozitare.

54. În concluzie, din considerațiile prezentate anterior rezultă că, în opinia noastră, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere în sensul că, în lumina articolului 21 alineatul (1) din acord, acesta nu se opune unei prevederi precum cea conținută în articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția.

55. Așadar, prezentăm considerațiile de mai jos numai pentru cazul în care Curtea ar decide să nu urmeze interpretarea articolului 21 alineatul (1) din acord propusă de noi și ar considera, prin urmare, că este necesar să se efectueze o analiză a compatibilității articolului 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția cu prevederile relevante ale acordului.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârile Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, punctul 24), precum și Pfeiffer și alții (C-397/01, EU:C:2004:584, punctul 52, precum și jurisprudența citată).

16 — A se vedea Hotărârea Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punctul 27).

17 — A se vedea în acest sens Hotărârea Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punctele 26-29).

18 — A se vedea și punctul 63 de mai jos.

C – *Cu privire la compatibilitatea prevederii referitoare la impozitarea extinsă cu acordul*

56. Instanța de trimitere ridică două ipoteze posibile de incompatibilitate cu acordul a impozitării extinse prevăzute la articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția.

57. Pe de o parte, potrivit instanței de trimitere, impozitarea extinsă ar constitui un tratament fiscal discriminatoriu contrar articolului 9 din anexa I la acord. Domnul Bukovansky s-ar afla față de Republica Federală Germania într-o poziție comparabilă cu cea a unui lucrător care are cetățenie elvețiană, desfășoară o activitate profesională pe teritoriul Germaniei și se mută în Elveția. El ar putea, așadar, să invoce articolul 9 alineatul (2) din anexa I la acord pentru a pretinde aceleași avantaje fiscale de care s-ar bucura un lucrător elvețian care s-ar afla în situația sa, solicitând, prin urmare, să nu fie supus impozitării extinse. Un astfel de tratament fiscal discriminatoriu ar constitui o limitare a liberei circulații întrucât ar face mai puțin atrăgătoare mutarea în Elveția a lucrătorilor salariați care nu au cetățenie elvețiană, limitând astfel obiectivul urmărit prin acord, și anume, consolidarea continuă a liberei circulații a persoanelor.

58. Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră că articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția este de asemenea contrar interdicției discriminării pe motive de cetățenie prevăzute la articolul 2 din acord. Această instanță arată că extinderea impozitării fiscale asupra veniturilor la nivel german nu se aplică în cazul în care persoana care se mută în Elveția are cetățenie elvețiană. În cazul în care domnul Bukovansky ar fi avut o astfel de cetățenie, el nu ar fi fost supus, în speță, impozitării extinse, în pofida faptului că viața sa personală și profesională ar fi fost aceeași.

59. Pentru a putea răspunde la îndoielile ridicate de instanța de trimitere, considerăm că este oportun să reamintim câteva principii exprimate de Curte cu privire la relația dintre convențiile privind dubla impozitare și libertățile fundamentale garantate prin Tratatul FUE.

60. În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că, în temeiul unei jurisprudențe constante, statele membre rămân competente să stabilească, prin convenție sau în mod unilateral, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în special în scopul eliminării dublei impuneri, dacă este cazul, pe cale convențională [19]. Revine statelor membre sarcina de a lua măsurile necesare pentru a preveni situațiile de dublă impozitare, utilizând în special criteriile de repartizare urmate în practica fiscală internațională [20].

61. În acest context, statele membre sunt libere, în cadrul unor astfel de convenții bilaterale pentru evitarea dublei impozitări, să stabilească factorii de legătură în vederea repartizării competenței fiscale [21]. Alegerea unor astfel de factori de legătură de către statele care au calitatea de părți contractante la o convenție bilaterală privind dubla impozitare nu constituie, în sine, o discriminare contrară libertăților fundamentale prevăzute de Tratatul FUE [22].

19 — A se vedea în special Hotărârile Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punctul 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punctul 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 48) și Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 32).

20 — Hotărârea Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punctul 30 și jurisprudența citată).

21 — A se vedea *inter alia* Hotărârile de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 48) și Imfeld și Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 42).

22 — A se vedea Hotărârea Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 53).

62. De asemenea, din jurisprudență rezultă, pe de o parte, că statele membre pot conveni ca un contribuabil să fie supus impozitării în ambele state membre și, pe de altă parte, că dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale unor state membre diferite, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restricții interzise de Tratatul FUE [23]. Rezultă că un stat membru nu este obligat, în temeiul dreptului Uniunii, să evite dezavantajele care ar putea decurge din exercitarea în paralel a competenței fiscale [24].

63. Cu toate acestea, rezultă de asemenea din jurisprudența constantă că repartizarea competenței fiscale între statele membre nu le permite acestora să aplice măsuri contrare libertăților de circulație garantate prin Tratatul FUE [25]. Astfel, în exercitarea competenței de impozitare repartizate în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii și în special de a respecta principiul tratamentului național în privința resortisanților celorlalte state membre și a propriilor resortisanți care au exercitat libertățile garantate de tratat [26].

64. În lumina acestor principii, care pot fi deduse, direct sau indirect, din jurisprudența anterioară intrării în vigoare a acordului [27], trebuie analizate îndoielile ridicate de instanța de trimitere.

1. Cu privire la încălcarea articolului 9 din anexa I la acord și la limitarea liberei circulații

65. Instanța de trimitere își întemeiază în mod expres analiza pe jurisprudența Curții potrivit căreia libera circulație a persoanelor pe care, conform celei de a doua teze a preambulului acordului, părțile contractante sunt hotărâte să o realizeze între ele pe baza normelor care se aplică în Uniune ar fi limitată în cazul în care un resortisant al unei părți contractante ar suferi un dezavantaj în țara sa de origine numai pentru motivul că și-a exercitat dreptul la circulație [28].

66. Cu toate acestea, se impune constatarea că, după cum au arătat mai mulți intervenienți, în realitate, niciun element aflat la dosar nu indică faptul că prevederea referitoare la impozitarea extinsă ar implica un tratament fiscal mai dezavantajos în țara de origine, și anume în Germania, în sarcina unei persoane precum domnul Bukovansky, care și-a exercitat dreptul la circulație prin mutarea în Elveția. Astfel, pentru o persoană aflată în situația domnului Bukovansky, aplicarea impozitării extinse presupune simpla aplicare, pentru anul în curs și pentru perioada de cinci ani ulterioară mutării sale, a aceleiași cote de impozitare care este aplicată în cazul unui lucrător aflat în aceeași situație și care are reședința în Germania. Cu alte cuvinte, în aplicarea acestei prevederi, ulterior mutării în Elveția, domnul Bukovansky nu se bucură de tratamentul fiscal mai avantajos din Elveția, ci este supus în continuare cotei de impozitare la care era supus în Germania.

67. Or, în opinia noastră, o prevedere precum cea conținută la articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția nu face altceva decât să reflecte termenii acordului încheiat între Republica Federală Germania și Confederația Elvețiană cu privire la repartizarea competenței fiscale între aceste state. Rezultă, astfel, din termenii articolului 15a din această convenție că cele două state în discuție au convenit în sensul că, în cazul unui lucrător frontalier în sens invers precum domnul Bukovansky, competența fiscală revine statului de reședință, în speță Elveția. Cu toate acestea, în temeiul articolului 4 alineatul 4 din convenția menționată, în cazul unei persoane care nu are cetățenie

23 — Hotărârea Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punctele 27 și 34).

24 — Hotărârile Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punctul 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctele 27 și 28) și Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, punctul 170).

25 — A se vedea Hotărârea Imfeld și Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 42 și jurisprudența citată).

26 — A se vedea Hotărârile de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punctul 94) și Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 51).

27 — A se vedea articolul 16 alineatul (2) din acord și punctul 6 de mai sus.

28 — A se vedea Hotărârile Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punctele 27 și 28) și Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 51).

elvețiană, care a fost supusă nelimitat la plata impozitului în Germania pentru o perioadă de cel puțin cinci ani și care realizează în continuare venituri în Germania, Republica Federală Germania păstrează competența fiscală pentru o perioadă determinată, până la concurența cotei de impozitare prevăzute pentru impozitul pe venit.

68. În această privință, pe de o parte, criteriul reședinței anterioare [29], care, în temeiul prevederii în cauză, justifică aplicarea impozitării extinse, constituie un factor de legătură legitim în vederea repartizării competenței fiscale între statele membre.

69. Pe de altă parte, din jurisprudența citată la punctele 61 și 63 de mai sus rezultă că, deși statele membre trebuie, în aplicarea acestor criterii, să garanteze respectarea principiului tratamentului național aplicat pentru propriii resortisanți care și-au exercitat libertățile garantate prin tratat – ceea ce, după cum rezultă din cuprinsul punctului 66 de mai sus, se pare că este cazul în speță - acestea nu sunt însă obligate, potrivit dreptului Uniunii, să evite dezavantajele care ar putea decurge din exercitarea în paralel a competenței fiscale.

70. Dimpotrivă, în Hotărârea Weigel [30] – Curtea a afirmat în mod specific tocmai că dreptul Uniunii nu garantează unui lucrător neutralitatea în materie de impozitare a transferului activităților sale într-un alt stat membru decât cel în care avea reședința anterior. Ținând seama de diferențele dintre legislațiile statelor membre în această materie, un asemenea transfer poate, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajos sau dezavantajos pentru un astfel de lucrător. Rezultă că, în principiu, un eventual dezavantaj în raport cu situația în care lucrătorul își desfășura activitățile înainte de transfer nu este contrar prevederilor articolului 45 TFUE, dacă acest regim nu creează condiții dezavantajoase pentru lucrătorul în cauză comparativ cu cei care erau anterior supuși acestuia [31].

71. Rezultă, așadar, din această jurisprudență că, contrar celor susținute de instanța de trimitere, Republica Federală Germania nu este obligată să garanteze unui lucrător aflat în situația domnului Bukovansky același tratament aplicat unui lucrător cu cetățenie elvețiană care desfășoară o activitate profesională pe teritoriul Germaniei, care își mută reședința în Elveția și care, în temeiul convenției, este supus impozitării în Elveția. Diferența de tratament dintre un astfel de lucrător elvețian și domnul Bukovansky este doar rezultatul repartizării competenței fiscale între statele contractante. Întrucât nu există elemente care să indice că impozitarea extinsă reprezintă un tratament diferit comparativ cu un lucrător cu reședința în Germania și supus nelimitat la plata impozitului pe venit în acest stat, trebuie concluzionat că un astfel de tratament fiscal nu constituie o limitare a liberei circulații [32].

72. În ceea ce privește apoi, în special, invocarea de către instanța de trimitere a articolului 9 din anexa I la acord, trebuie amintit, în primul rând, că Curtea a precizat că alineatul (1) al acestui articol nu vizează decât ipoteza unei discriminări din motive de cetățenie împotriva unui resortisant al unei părți contractante pe teritoriul unei alte părți contractante [33].

29 — A se vedea dreptul german, în care criteriul reședinței justifică supunerea nelimitată la plata impozitului pe venit. A se vedea punctul 14 de mai sus.

30 — A se vedea Hotărârea Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — A se vedea Hotărârea Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, punctul 55). Faptul că această cauză privește impozitele indirecte, întrucât era vorba despre o taxă de înmatriculare a unui autovehicul, nu are nicio influență asupra aplicării principiului pe care îl consacră hotărârea.

32 — În speță, nu este aplicabil nici principiul exprimat la punctul 79 din Hotărârea de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), potrivit căruia prevederile privind libera circulație a lucrătorilor se opun ca statul de origine să limiteze libera acceptare și desfășurarea unei activități de către un resortisant al său în alt stat membru. Astfel, domnul Bukovansky nu desfășoară nicio activitate în Elveția.

33 — A se vedea Hotărârea Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punctele 47 și 48).

73. Or, din elementele de fapt prezentate Curții reiese că domnul Bukovansky este un resortisant german care și-a desfășurat în anul în litigiu, și anume în 2008, activitatea în Germania pentru o societate germană. Faptul că este vorba despre o filială a unui grup elvețian nu are nicio influență în această privință. Prin urmare, nu poate fi vorba, în speță, despre o discriminare săvârșită de autoritățile unei părți contractante împotriva unui resortisant al unei alte părți contractante, iar prevederea în discuție nu poate, așadar, să își găsească aplicarea.

74. În ceea ce privește, în al doilea rând, articolul 9 alineatul (2) din anexa I, trebuie amintit că acesta prevede că lucrătorul salariat și membrii familiei sale beneficiază de aceleași avantaje fiscale și sociale ca lucrătorii salariați naționali și membrii familiilor acestora. Considerăm, de altfel, că și această prevedere, la fel ca alineatul (1) al aceluiași articol, vizează discriminările din motive de cetățenie împotriva unui resortisant al unei părți contractante pe teritoriul unei alte părți contractante, caz care nu se aplică în speță, după cum s-a arătat la punctul anterior.

75. Această interpretare este confirmată din punct de vedere literal de modul de redactare a unor versiuni lingvistice ale prevederii în cauză, care conțin o referire clară la „teritoriul celeilalte părți contractante” menționat la alineatul (1) al aceluiași articol [34]. În plus, aceasta este coerentă cu principiul jurisprudențial menționat la punctul 63 de mai sus, potrivit căruia un stat membru are obligația de a respecta principiul tratamentului național în privința resortisanților celorlalte state membre care și-au exercitat libertatea de circulație.

76. Rezultă, de altfel, din aceeași jurisprudență că un stat membru este obligat să aplice principiul tratamentului național inclusiv resortisanților săi care au exercitat libertatea de circulație. În mod coerent cu această jurisprudență, Curtea, în Hotărârea Ettwein, s-a referit, *inter alia*, la articolul 9 alineatul (2) din anexa I la acord pentru a stabili principiul potrivit căruia părțile contractante nu pot refuza un avantaj fiscal unui contribuabil numai pentru motivul că domiciliul acestuia este situat pe teritoriul celeilalte părți contractante [35]. Cu toate acestea, o astfel de jurisprudență nu este aplicabilă în prezenta speță, întrucât aceasta nu privește recunoașterea unui avantaj fiscal în Germania pentru un lucrător german cu reședința în Elveția, dar care lucrează în Germania, ci mai degrabă privește recunoașterea tratamentului fiscal privilegiat elvețian ca urmare a reședinței în Elveția comparativ cu lucrătorul sau cu contribuabilul german cu reședința în Germania și supus la plata impozitului pe venit în Germania.

77. Rezultă din cele ce precedă că prevederea cuprinsă la articolul 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția, în cazul în care Curtea ar decide să o analizeze în lumina acordului, nu constituie nici o încălcare a articolului 9 din anexa I la acord, nici o limitare a liberei circulații a lucrătorilor.

2. Cu privire la încălcarea articolului 2 din acord

78. Instanța de trimitere consideră de asemenea că impozitarea extinsă reprezintă o prevedere contrară interdicției privind discriminarea pe motive de cetățenie, cu încălcarea articolului 2 din acord. Astfel, ca urmare a faptului că un astfel de tratament fiscal nu se aplică resortisanților elvețieni care se mută în Elveția, aplicarea articolului 4 alineatul 4 din convenția bilaterală Germania-Elveția presupune că sarcina fiscală pentru o persoană care nu are cetățenie elvețiană și care se mută în Elveția este mai mare decât pentru un resortisant elvețian.

34 — Astfel, de exemplu, în versiunea franceză („Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille”) termenul „y” nu se poate referi decât la teritoriul părții contractante. Același lucru este valabil pentru termenul „dort” din versiunea germană („Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen”).

35 — A se vedea Hotărârea Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 48, 49 și 52).

79. Cu toate acestea, după cum s-a explicat deja la punctul 67 de mai sus, prevederea în discuție constituie un acord cu privire la repartizarea competenței fiscale între statele care au calitatea de părți contractante la convenția bilaterală.

80. Or, în această privință, trebuie arătat, în primul rând, că rezultă din jurisprudența Curții că criteriul cetățeniei poate fi folosit ca factor în vederea repartizării competenței fiscale și nu trebuie considerat, ca atare, drept o discriminare pe motive de cetățenie [36].

81. În al doilea rând, Curtea a avut deja ocazia să afirme, în cauza Van Hilten [37], că o reglementare națională care prevede o formă de impozitare extinsă, în speță în materie de impozite asupra succesiunilor, și care folosește cetățenia ca factor de legătură în vederea repartizării competenței fiscale nu poate fi considerată ca reprezentând o discriminare interzisă de tratat [38].

82. În lumina acestor considerații, trebuie, așadar, în opinia noastră, să se concluzioneze în sensul că prevederea în cauză nu determină nicio formă de discriminare pe motive de cetățenie care ar fi contrară articolului 2 din acord.

V – **Concluzii**

83. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Finanzgericht Baden-Württemberg după cum urmează:

„Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor trebuie interpretat în sensul că, potrivit articolului 21 alineatul (1) din acesta, nu se opune unei prevederi conținute într-o convenție bilaterală privind dubla impozitare încheiată între Confederația Elvețiană și un stat membru care stabilește o formă de impozitare extinsă în temeiul căreia veniturile obținute în acest stat membru de un lucrător salariat care are calitatea de așa-numit lucrător frontalier «în sens invers» în temeiul acordului menționat, care s-a mutat în Elveția, dar care nu are cetățenie elvețiană și care a fost supus la plata impozitului pe venit în statul membru în discuție pentru o perioadă totală de cel puțin cinci ani anterior mutării sale în Elveția, pot fi supuse în continuare impozitului pe venit în acest stat membru în anul în care a avut loc mutarea, precum și în următorii cinci ani.”

36 — A se vedea Hotărârea Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punctele 30 și 53).

37 — Hotărârea van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — *Ibidem*, punctul 47.