HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 noiembrie 2015*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Acord între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor — Raportul dintre acest acord și convențiile bilaterale pentru evitarea dublei impuneri — Egalitate de tratament — Discriminare pe motive de cetățenie — Resortisant al unui stat membru al Uniunii Europene — Lucrători frontalieri — Impozit pe venituri — Repartizarea competenței fiscale — Element de legătură fiscală — Cetățenie”

În cauza C-241/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania), prin decizia din 19 decembrie 2013, primită de Curte la 16 mai 2014, în procedura

Roman Bukovansky

împotriva

Finanzamt Lörrach,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, doamna C. Toader și domnul C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 februarie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Bukovansky, de H. Hauswirth, Rechtsanwalt;

— pentru Finanzamt Lörrach, de D. Gress și de S. Parodi-Neef, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de B. Beutler, în calitate de agenți;

— pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de N. Otte Widgren, de F. Sjövall, de L. Swedenborg și de E. Karlsson, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

— pentru guvernul Regatului Unit, de M. Holt, în calitate de agent, asistat de S. Ford, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 aprilie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Acordului dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97, denumit în continuare „Acordul privind libera circulație a persoanelor”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Bukovansky, resortisant german, pe de o parte, și Finanzamt Lörrach (Administrația Fiscală din Lörrach), pe de altă parte, în legătură cu decizia prin care aceasta din urmă a impozitat veniturile salariale ale domnului Bukovansky în Germania, pentru perioada ulterioară transferului reședinței persoanei interesate din Germania în Elveția.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, au semnat la 21 iunie 1999 șapte acorduri, printre care figurează Acordul privind libera circulație a persoanelor. Prin Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului și a Comisiei din 4 aprilie 2002 (JO L 114, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 27, p. 25), aceste șapte acorduri au fost aprobate în numele Comunității și au intrat în vigoare la 1 iunie 2002.

4 Potrivit preambulului Acordului privind libera circulație a persoanelor, părțile contractante sunt „hotărâ[te] să realizeze libera circulație a persoanelor între [ele] pe baza normelor care se aplică în Comunitatea Europeană”.

5 Acordul privind libera circulație a persoanelor urmărește, conform articolului 1 literele (a) și (d) din acesta, să acorde, în favoarea resortisanților statelor membre ale Uniunii Europene și ai Confederației Elvețiene, 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.

6 Articolul 2 din acest acord, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:

„Resortisanții 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.”

7 Articolul 4 din acordul menționat, intitulat „Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică”, prevede:

„Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică este garantat […] în conformitate cu dispozițiile anexei I.”

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

9 Articolul 16 din acest acord, intitulat „Trimitere la legislația comunitară”, are următorul cuprins:

„(1) În vederea atingerii obiectivelor stabilite prin prezentul acord, părțile contractante iau toate măsurile necesare pentru a se asigura că în relațiile dintre ele sunt aplicate drepturi și obligații echivalente cu cele conținute în actele juridice ale Comunității Europene la care se face trimitere.

(2) 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.”

10 Articolul 21 din acordul menționat, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, prevede la alineatul (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.”

11 Articolul 7 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Lucrătorii frontalieri salariați”, prevede la alineatul (1):

„Lucrătorul 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.”

12 Articolul 9 din anexa menționată este intitulat „Tratamentul egal” și prevede la alineatele (1) și (2):

„(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.”

Dreptul convențional

13 Convenția din 11 august 1971 dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania (Bundesgesetzblatt 1972 II, p. 1022), astfel cum a fost modificată prin Protocolul de modificare din 12 martie 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, p. 67, denumită în continuare „convenția germano-elvețiană”), este o convenție bilaterală încheiată în scopul de a evita dublele impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere.

14 Articolul 4 din convenția germano-elvețiană prevede:

„1. În sensul prezentei convenții, expresia «rezident al unui stat contractant» desemnează orice persoană care, în temeiul legislației respectivului stat, este supusă nelimitat la plata impozitului în acest stat.

[…]

4. În cazul în care o persoană fizică, rezident în Elveția, nu are cetățenia elvețiană și a fost supusă nelimitat la plata impozitului în Republica Federală Germania timp de cel puțin cinci ani în total, aceasta o poate impozita în cursul anului în care supunerea sa nelimitată la plata impozitului a încetat pentru ultima dată și în cursul următorilor cinci ani pentru veniturile care provin din Republica Federală Germania și pentru elementele patrimoniale situate în Republica Federală Germania, fără a aduce atingere celorlalte dispoziții ale prezentei convenții. Impozitarea acestor venituri sau a acestor elemente patrimoniale de către Elveția în conformitate cu dispozițiile prezentei convenții nu este afectată. Cu toate acestea, Republica Federală Germania deduce, aplicând prin analogie dispozițiile legislației germane referitoare la deducerea impozitelor din străinătate, impozitul elvețian perceput în conformitate cu dispozițiile prezentei convenții privind aceste venituri sau aceste elemente patrimoniale, din partea din impozitul german (cu excepția impozitului pe profit) care este percepută în temeiul prezentei dispoziții asupra acestor venituri sau a acestor elemente patrimoniale, în plus față de impozitul german care li s-ar aplica în conformitate cu dispozițiile [articolelor] 6-22. Dispozițiile prezentului alineat nu sunt aplicabile în cazul în care persoana fizică a devenit rezident elvețian pentru a desfășura în acest stat o activitate salariată efectivă pentru un angajator de care nu o leagă, independent de raporturile sale de serviciu, un interes economic substanțial direct sau indirect sub forma unei participații sau în alt mod.

5. În cazul în care o persoană fizică este considerată rezident al unui stat contractant, în sensul prezentului articol, numai pentru o parte a anului și este considerată rezident al celuilalt stat contractant pentru restul anului (schimbare de domiciliu), fiecare stat poate percepe impozitele stabilite pe baza impozitării fiscale nelimitate numai *prorata* pentru perioada în care această persoană era considerată rezident al statului respectiv.

[…]”

15 Articolul 15 din această convenție prevede:

„1. Sub rezerva dispozițiilor [articolelor] 15a-19, salariile, retribuțiile și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le obține pentru o activitate salariată sunt impozabile numai în acest stat, cu excepția situației în care încadrarea în muncă se face în celălalt stat contractant. În acest caz, remunerațiile obținute pentru respectiva activitate salariată sunt impozabile în celălalt stat.

2. Fără a aduce atingere dispozițiilor [alineatului] 1, remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le obține pentru munca salariată desfășurată în celălalt stat contractant sunt impozabile numai în primul stat dacă:

a. Beneficiarul locuiește în celălalt stat pentru o perioadă care nu depășește în total 183 de zile în cursul anului calendaristic în discuție;

b. Remunerațiile sunt plătite de un angajator sau în numele unui angajator care nu este rezident al celuilalt stat; și

c. Remunerațiile nu sunt plătite de un sediu permanent sau de o unitate fixă pe care angajatorul o deține în celălalt stat.

[…]

4. Sub rezerva dispozițiilor [articolului] 15a, o persoană fizică ce este rezident al unui stat contractant, dar desfășoară o activitate în calitate de membru al comitetului executiv, de director, de administrator sau de mandatar al unei societăți pe acțiuni care este rezident al celuilalt stat contractant este impozabilă în acest ultim stat pentru remunerațiile pe care le obține pentru respectiva activitate, cu condiția ca activitatea sa să nu fie delimitată astfel încât să cuprindă numai sarcini care își produc efectele în afara celuilalt stat. Dacă celălalt stat nu impozitează respectivele venituri, ele sunt impozabile în statul al cărui rezident este persoana fizică."

16 Articolul 15a din convenția menționată prevede:

„1. Fără a aduce atingere dispozițiilor [articolului] 15, salariile, retribuțiile și alte remunerații similare pe care un frontalier le obține pentru o activitate salariată pot fi impozitate în statul contractant al cărui rezident este. Statul contractant în care este desfășurată activitatea poate preleva cu titlu de compensație un impozit pe remunerațiile menționate, prin reținere la sursă. Acest impozit nu poate depăși 4,5 % din suma brută a remunerațiilor, dacă reședința este dovedită printr-un atestat oficial emis de autoritățile fiscale competente din statul contractant al cărui rezident este contribuabilul. Nu se aduce atingere dispozițiilor [articolului] 4 [alineatul] 4.

2. Este considerat frontalier în sensul dispozițiilor [alineatului] 1 orice persoană care este rezident al unui stat contractant, dar al cărui loc de muncă este situat în celălalt stat contractant, din care revine în mod regulat la domiciliul său. Dacă, după muncă, această persoană nu revine în mod regulat la domiciliul său, ea își pierde calitatea de frontalier numai dacă, pentru o încadrare în muncă ce se întinde pe întregul an calendaristic, aceasta nu revine la domiciliul său mai mult de 60 de zile lucrătoare în funcție de desfășurarea activității sale.

3. Statul contractant în care are reședința frontalierul ia în considerare, fără a se aduce atingere dispozițiilor [articolului] 24, impozitul perceput potrivit dispozițiilor celei de a treia teze a [alineatului] 1 astfel:

a. în Republica Federală Germania, impozitul se deduce din impozitul german pe venit în conformitate cu dispozițiile [alineatului] 36 al Legii [privind] impozitul pe venit («Einkommensteuergesetz»), cu excluderea dispozițiilor [alineatului] 34c al legii menționate. Impozitul este de asemenea luat în considerare cu ocazia stabilirii avansurilor la impozitul pe venit;

[…]"

Dreptul german

17 În temeiul articolului 1 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG"), în versiunea modificată la 20 decembrie 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, p. 3150), persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul acestui stat sunt supuse nelimitat la plata impozitului pe venit.

18 Articolul 1 alineatul 4 din EStG prevede:

„Persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania sunt supuse nelimitat, sub rezerva alineatelor 2 și 3 ale prezentului articol și a articolului 1a, la plata impozitului pe venit, în măsura în care obțin venituri naționale în sensul articolului 49 din EStG."

19 Articolul 49 din EStG, referitor la veniturile impozabile parțial, prevede:

„1. Constituie venituri naționale în vederea aplicării parțiale a impozitului pe venit (articolul 1 alineatul 4):

[…]

4) veniturile obținute dintr-o activitate salariată (articolul 19)

a) care a fost sau este desfășurată în Germania,

[…]

c) încasate drept remunerație pentru o activitate de administrator, de mandatar sau de membru al comitetului executiv al unei societăți a cărei conducere este stabilită în Germania,

[…]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

20 Domnul Bukovansky, care are dublă cetățenie, germană și cehă, a locuit din anul 1969 până în luna iulie a anului 2008 în Germania. Din luna ianuarie a anului 1999 până în luna februarie a anului 2006, acesta a lucrat în Elveția, unde a fost angajat de mai multe societăți ale grupului Novartis. El era în acea perioadă supus impozitului pe venit în statul său de reședință, și anume Republica Federală Germania.

21 În luna martie a anului 2006, domnul Bukovansky a fost mutat de angajatorul său elvețian, în cadrul unei convenții de transfer, într-o societate filială a acestui grup, Novartis Pharma Productions GmbH (denumită în continuare „W-GmbH”), stabilită în Germania. Inițial, activitatea salariată desfășurată de domnul Bukovansky în Germania trebuia să aibă o durată de doi ani, dar a fost prelungită progresiv, până la finalul anului 2012.

22 La 1 august 2008, deși a continuat să lucreze pentru W-GmbH, în Germania, domnul Bukovansky și-a transferat domiciliul în Elveția. În declarația sa de venituri pentru anul 2008, persoana interesată a apreciat că, pentru perioada în care fusese domiciliată în Elveția, și anume din luna august până în luna decembrie a anului 2008, trebuia, în temeiul articolului 15a alineatul 1 din convenția germano-elvețiană, să fie supusă, pentru veniturile obținute ca lucrător salariat care proveneau de la W-GmbH, la plata impozitului în Elveția, în calitate de lucrător frontalier „în sens invers”.

23 Administrația fiscală din Lörrach a considerat însă că veniturile în discuție trebuiau să fie supuse impozitării în Germania pentru întregul an fiscal 2008. Aceasta a apreciat că, pentru perioada cuprinsă între luna august și luna decembrie a anului 2008, domnul Bukovansky era supus la plata impozitului pe venit în Germania în temeiul articolului 1 alineatul 4 și al articolului 49 alineatul 1 din EStG și că, în plus, veniturile obținute ca lucrător salariat plătite de W-GmbH persoanei interesate trebuiau să fie, conform articolului 4 alineatul 4 din convenția germano-elvețiană, impozitate în Germania.

24 În urma unei reclamații a domnului Bukovansky, administrația fiscală din Lörrach, pe de o parte, a confirmat decizia de impunere emisă în vederea impozitării veniturilor în cauză și, pe de altă parte, a luat în considerare sumele plătite de domnul Bukovansky administrației fiscale elvețiene cu titlu de impozit pe venit începând din luna august a anului 2008.

25 În cadrul acțiunii sale la Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg), domnul Bukovansky și-a menținut argumentația, întemeiată pe faptul că salariul încasat pentru activitatea desfășurată pentru W-GmbH în perioada cuprinsă între luna august și luna decembrie a anului 2008 trebuia să fie scutit de impozit în Germania și să fie supus impozitării numai în Elveția. Administrația fiscală din Lörrach a solicitat respingerea acestei acțiuni.

26 Instanța de trimitere arată că, în conformitate cu articolul 15a alineatul 1 din convenția germano-elvețiană, Confederația Elvețiană trebuie considerată, începând cu luna august a anului 2008, statul de reședință al domnului Bukovansky, în drept să impoziteze veniturile salariale ale persoanei interesate începând cu această lună.

27 Cu toate acestea, întrucât domnul Bukovansky nu are cetățenia elvețiană, a fost supus nelimitat la plata impozitului în Germania timp de cel puțin cinci ani în total și și-a menținut locul de muncă salariat în Germania după mutarea sa în Elveția, articolul 4 alineatul 4 din această convenție ar prevedea de asemenea că Republica Federală Germania o putea obliga pe persoana interesată la plata impozitului în cursul anului în care impozitarea sa nelimitată a încetat pentru ultima dată și în cursul următorilor cinci ani pentru veniturile care provin din Germania și pentru elementele patrimoniale situate în acest stat membru, fără a aduce atingere celorlalte dispoziții ale convenției menționate, Republica Federală Germania deducând însă impozitul elvețian perceput pe veniturile în cauză din partea în discuție a impozitului german. Pentru această perioadă, sarcina fiscală suportată de domnul Bukovansky s-ar situa la nivelul impozitului stabilit pe veniturile germane.

28 Această instanță consideră însă că impozitarea prevăzută la articolul 4 alineatul 4 din convenția germano-elvețiană aplicată persoanelor care nu au cetățenia elvețiană constituie un tratament mai puțin favorabil decât cel care este rezervat unui resortisant elvețian. Astfel, dreptul de a impozita veniturile salariale ale unui resortisant elvețian cu reședința în Germania, care ar înceta să mai aibă reședința în acest stat, menținându-și totodată locul de muncă salariat în statul membru menționat, ar reveni numai Elveției. Se pune, în consecință, problema dacă această diferență de tratament este compatibilă cu principiul egalității de tratament prevăzut la articolul 9 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor și cu interzicerea discriminărilor pe motive de cetățenie, prevăzută la articolul 2 din acest acord.

29 Potrivit instanței de trimitere, articolul 21 alineatul (1) din Acordul privind libera circulație a persoanelor nu se opune unei neaplicări a dispozițiilor convenției germano-elvețiene privind impozitarea, care figurează la articolul 4 alineatul 4 din convenția menționată coroborat cu articolul 15a alineatul 1 a patra teză din aceasta. Desigur, dispozițiile respectivei convenții nu ar fi, în principiu, afectate de dispozițiile Acordului privind libera circulație a persoanelor. Cu toate acestea, prevederile convențiilor pentru evitarea dublei impuneri nu s-ar putea opune unor interdicții prevăzute de dreptul Uniunii în materie de discriminări. Aplicarea acestor convenții ar trebui să se facă cu respectarea obligațiilor care decurg din libertățile fundamentale ce figurează în acest acord.

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

„Dispozițiile Acordului privind libera circulație a persoanelor, în special preambulul acestuia, articolele 1, 2 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 germano-elvețiană coroborat cu articolul 15a alineatul 1 a patra teză din această convenție, să fie supus regimului de impozitare german un lucrător originar din Germania stabilit în Elveția, care nu este cetățean elvețian și care, de la mutarea sa în Elveția, are calitatea de lucrător frontalier «în sens invers», în temeiul articolului 15a alineatul 1 din convenția menționată?”

Cu privire la întrebarea preliminară

31 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă principiile nediscriminării și egalității de tratament, prevăzute la articolul 2 din Acordul privind libera circulație a persoanelor și la articolul 9 din anexa I la acesta, trebuie interpretate în sensul că se opun unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, cum este convenția germano-elvețiană, în temeiul căreia dreptul de a impozita veniturile salariale ale unui contribuabil german care nu are cetățenia elvețiană, deși și-a transferat reședința din Germania în Elveția, menținându-și totodată locul de muncă salariat în primul dintre aceste state, revine statului sursei acestor venituri, și anume Republica Federală Germania, în timp ce dreptul de a impozita veniturile salariale ale unui resortisant elvețian, într-o situație analogă, revine noului stat de reședință, în speță Confederația Elvețiană.

32 În ceea ce privește împrejurările cauzei principale și dispozițiile Acordului privind libera circulație a persoanelor care pot fi aplicate, trebuie să se constate că, pe baza modului său de redactare, articolul 7 alineatul (1) din anexa I la acest acord este aplicabil situației domnului Bukovansky. Astfel, acesta din urmă este resortisant al „unei părți contractante”, respectiv Republica Federală Germania, are reședința pe teritoriul „unei părți contractante”, în speță Confederația Elvețiană, și desfășoară o activitate independentă pe teritoriul „celeilalte părți contractante”, și anume Republica Federală Germania.

33 Această dispoziție face o deosebire între locul de reședință, situat pe teritoriul unei părți contractante, și locul desfășurării unei activități salariate, care trebuie să se afle pe teritoriul celeilalte părți contractante, fără a se ține seama de cetățenia persoanei în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 35). În temeiul dispoziției menționate, domnul Bukovansky trebuie să fie calificat drept „lucrător frontalier salariat” în scopul aplicării Acordului privind libera circulație a persoanelor, întrucât, în plus, este cert că acesta efectuează de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână o călătorie dus-întors între locul său de reședință și cel al activității sale salariate.

34 În ceea ce privește convențiile bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Confederația Elvețiană și statele membre ale Uniunii, trebuie să se arate că, potrivit articolului 21 alineatul (1) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, dispozițiile acestor convenții nu sunt afectate de dispozițiile acordului menționat.

35 Trebuie să se verifice însă dacă această dispoziție a acordului menționat permite statelor contractante să deroge de la toate dispozițiile acestuia.

36 În această privință, trebuie să se arate că articolul 9 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Tratamentul egal”, prevede, la alineatul (2), o normă specială prin care se urmărește ca lucrătorul salariat și membrii familiei sale să beneficieze de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați naționali și membrii familiilor acestora. În acest context, trebuie amintit că Curtea a decis că, în materie de avantaje fiscale, principiul egalității de tratament, prevăzut de această dispoziție, poate fi invocat și de un lucrător resortisant al unei părți contractante, care și-a exercitat dreptul la liberă circulație, împotriva statului său de origine (a se vedea în acest sens Hotărârea Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și punctele 42 și 43).

37 Sesizată cu cereri de decizie preliminară cu privire la aspectul dacă convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate între statele membre ale Uniunii trebuie să fie compatibile cu principiul egalității de tratament și, în general, cu libertățile de circulație garantate de dreptul primar al Uniunii, Curtea a decis că statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, să stabilească factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale, dar că, în exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate, ele au obligația de a respecta acest principiu și aceste

libertăți (a se vedea Hotărârea Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 30, Hotărârea Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctele 48-51, precum și Hotărârea Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctele 41 și 42).

38 În consecință, în cazul în care, într-o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată între state membre, criteriul cetățeniei apare într-o dispoziție care are ca obiect repartizarea competenței fiscale, nu se poate considera că această diferențiere întemeiată pe cetățenie constituie discriminare interzisă (Hotărârea Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 30). În ceea ce privește, în schimb, exercitarea competenței fiscale acordate printr-o astfel de dispoziție, statul membru titular al acestei competențe trebuie să respecte principiul egalității de tratament.

39 Această jurisprudență cu privire la relația dintre dreptul primar al Uniunii și convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate între statele membre trebuie să se aplice prin analogie relației dintre Acordul privind libera circulație a persoanelor și convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate între statele membre și Confederația Elvețiană.

40 Astfel, după cum reiese din preambul, din articolul 1 litera (d) și din articolul 16 alineatul (2) din acordul menționat, acesta urmărește să realizeze, în favoarea resortisanților Uniunii și a resortisanților Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriile părților contractante ale acestui acord întemeindu-se pe dispozițiile aplicate în Uniune, ale căror noțiuni trebuie interpretate conform jurisprudenței Curții.

41 Desigur, articolul 21 din Acordul privind libera circulație a persoanelor prevede că convențiile pentru evitarea dublei impuneri dintre statele membre ale Uniunii și Confederația Elvețiană nu sunt afectate de dispozițiile acestui acord. Articolul menționat nu poate avea însă un domeniu de aplicare care să intre în conflict cu principiile pe care se întemeiază acordul din care face parte (a se vedea prin analogie Hotărârea TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, punctul 51). Respectivul articol nu poate fi, așadar, interpretat în sensul că permite statelor membre ale Uniunii și Confederației Elvețiene să aducă atingere realizării liberei circulații a persoanelor, privând, în exercitarea competențelor fiscale astfel cum sunt repartizate prin convențiile lor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, articolul 9 alineatul (2) din anexa I la acordul menționat de efectul său util.

42 În ceea ce privește cauza principală, trebuie să se arate că este cert că domnul Bukovansky, chiar după ce și-a transferat reședința din Germania în Elveția, este tratat, pe plan fiscal, în același mod de statul sursei veniturilor sale salariale, în speță Republica Federală Germania, cu un contribuabil care lucrează și are reședința în acest stat.

43 Domnul Bukovansky susține că a suferit un tratament inegal în raport cu un resortisant elvețian care, ca și el, și-ar fi transferat reședința din Germania în Elveția, menținându-și locul de muncă salariat în primul dintre aceste state, dat fiind că competența de a impozita veniturile salariale ale acestuia din urmă va reveni statului său de reședință, și anume Confederația Elvețiană, iar nu, precum în cazul său, statului sursei veniturilor salariale, și anume Republica Federală Germania.

44 În această privință, trebuie să se arate că o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cum este convenția germano-elvețiană, are ca obiect să evite ca același venit să fie impozitat în fiecare dintre cele două părți la această convenție, iar nu să garanteze că impozitarea la care este supus contribuabilul într-o parte contractantă nu este mai mare decât cea la care ar fi supus în cealaltă parte contractantă (Hotărârea Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 46).

45 În speță, trebuie să se constate că diferența de tratament pe care domnul Bukovansky susține că a suferit-o decurge din repartizarea competenței de impozitare între părțile la convenția în cauză și rezultă din disparitățile care există între regimurile fiscale ale acestor părți. Or, astfel cum s-a

menționat la punctele 37 și 38 din prezenta hotărâre, alegerea de către părțile menționate, în scopul de a repartiza între ele competența de impozitare, a unor factori de legătură diferiți nu constituie în sine o discriminare interzisă.

46 Astfel, întrucât, în raport cu contribuabilii care au reședința în Germania, domnul Bukovansky nu suferă niciun dezavantaj fiscal, nu se impune constatarea existenței unei discriminări care ar rezulta dintr-un tratament inegal contrar articolului 9 alineatul (2) din anexa I la acordul menționat.

47 În ceea ce privește principiul nediscriminării prevăzut la articolul 2 din același acord, trebuie să se arate că acest articol interzice în general orice discriminare pe motive de cetățenie. Întrucât articolul 9 din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor garantează în domeniul liberei circulații a lucrătorilor aplicarea principiului menționat, nu se impune nici constatarea existenței unei discriminări care contravine respectivului articol 2 (a se vedea prin analogie Hotărârea Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, punctele 19 și 20, precum și jurisprudența citată).

48 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că principiile nediscriminării și egalității de tratament, prevăzute la articolul 2 din Acordul privind libera circulație a persoanelor și la articolul 9 din anexa I la acesta din urmă, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, cum este convenția germano-elvețiană, în temeiul căreia competența de a impozita veniturile salariale ale unui contribuabil german care nu are cetățenia elvețiană, deși și-a transferat reședința din Germania în Elveția, menținându-și totodată locul de muncă salariat în primul dintre aceste state, revine statului sursei acestor venituri, și anume Republica Federală Germania, în timp ce competența de a impozita veniturile salariale ale unui resortisant elvețian care se află într-o situație analogă revine noului stat de reședință, în speță Confederația Elvețiană.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 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 treia) declară:

Principiile nediscriminării și egalității de tratament, prevăzute la articolul 2 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 și la articolul 9 din anexa I la acest acord, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, cum este Convenția din 11 august 1971 dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania, astfel cum a fost modificată prin Protocolul de modificare din 12 martie 2002, în temeiul căreia competența de a impozita veniturile salariale ale unui contribuabil german care nu are cetățenia elvețiană, deși și-a transferat reședința din Germania în Elveția, menținându-și totodată locul de muncă salariat în primul dintre aceste state, revine statului sursei acestor venituri, și anume Republica Federală Germania, în timp ce competența de a impozita veniturile salariale ale unui resortisant elvețian care se află într-o situație analogă revine noului stat de reședință, în speță Confederația Elvețiană.

Semnături