HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

10 septembrie 2009 *

În cauza C-269/07,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 6 iunie 2007,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Federale Germania, reprezentată de domnii C. Blaschke și M. Lumma, în calitate de agenți, asistați de D. Wellisch, Rechtsanwalt, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârâtă,

* Limba de procedură: germana.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (raportor) și doamna C. Toader, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 decembrie 2008,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 31 martie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea sa, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a prevederilor privind pensia facultativă pentru limită de vârstă cuprinse în articolele 79-99 din Legea federală privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG"), Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 39 CE și al articolului 7 din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968

privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității (JO L 257, p. 2, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 11), precum și în temeiul articolelor 12 CE și 18 CE, în măsura în care aceste prevederi:

— nu recunosc lucrătorilor frontalieri (și soțului/soției acestora) dreptul la primă, în cazul în care aceștia nu sunt integral supuși la plata impozitului în acest stat membru;

— nu permit folosirea capitalului subvenționat pentru o locuință în proprietate în scopul utilizării ca locuință proprie, în cazul în care aceasta nu se situează în Germania, și

— prevăd obligația de a rambursa subvenția în cazul în care încetează supunerea integrală la plata impozitului.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

2 Articolul 7 alineatele (1) și (2) din Regulamentul nr. 1612/68 prevede:

„(1) Lucrătorul resortisant al unui stat membru nu poate fi tratat diferit, pe teritoriul celorlalte state membre, față de lucrătorii naționali, pe criterii de cetățenie, în ceea ce privește condițiile de încadrare în muncă și de muncă și, în special, în ceea ce privește remunerarea, concedierea și, în cazul în care rămâne fără un loc de muncă, reintegrarea profesională și reangajarea.

(2) Acesta beneficiază de aceleași avantaje sociale și fiscale ca și lucrătorii naționali.”

Reglementarea națională

3 Articolul 1 din EStG are următorul conținut:

„(1) Persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită pe teritoriul național sunt integral supuse la plata impozitului pe venit. […]

[…]

(3) La solicitarea acestora, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită pe teritoriul național sunt integral supuse impozitului pe venit dacă realizează venituri germane în sensul articolului 49, cu condiția totuși ca aceste venituri să fie supuse în proporție de cel puțin 90 % impozitului pe venit german sau ca partea din venituri care nu este supusă impozitării în Germania să nu depășească 6 136 de euro pe an calendaristic. […]

[…]”

4 În temeiul articolului 10a alineatul (1) din EStG, afiliații la sistemul legal de asigurări de pensie pentru limită de vârstă pot, în fiecare an, în limita unui anumit plafon maxim, să deducă, cu titlu de cheltuieli excepționale, contribuțiile pentru pensie facultativă

majorate cu prima alocată în temeiul articolului 79 și următoarelor. Potrivit dispoziției menționate, în afara afiliaților la regimul obligatoriu de asigurări de pensii pentru limită de vârstă, și alte categorii de persoane beneficiază de modalitățile de deducere menționate. Articolul 10a alineatul (2) din EStG reglementează raportul dintre deducerea contribuțiilor pentru pensie facultativă cu titlu de cheltuieli excepționale și acordarea primei prevăzute la articolul 79 din EStG, prevăzând aplicarea regimului celui mai avantajos pentru contribuabil.

5 Articolul 79 din EStG, intitulat „Beneficiarii primei”, prevede:

„Contribuabilii integral supuși la plata impozitului pe venit care sunt beneficiari în sensul articolului 10a alineatul (1) au dreptul la o primă pentru pensie facultativă (primă). În cazul cuplurilor căsătorite care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 26 alineatul (1) și în care un singur soț este beneficiar în temeiul primei teze, celălalt soț poate de asemenea să beneficieze de primă dacă există un contract de pensie facultativă încheiat pe numele său.”

6 Potrivit articolului 83 din EStG, intitulat „Prima pentru pensie facultativă”, o primă compusă dintr-o primă de bază și un supliment de primă pentru copii este acordată în funcție de contribuțiile plătite cu titlu de contribuții pentru pensie facultativă.

7 Articolul 84 din EStG determină valoarea primei de bază la care are dreptul fiecare beneficiar.

8 Articolul 85 din EStG determină valoarea suplimentară la care beneficiarul primei de bază are dreptul pentru copiii pentru care primește alocații familiale.

9 Potrivit articolului 92a din EStG, intitulat „Folosirea pentru o locuință în proprietate în scopul utilizării ca locuință proprie”:

„(1) Beneficiarul primei poate utiliza direct cel puțin 10 000 de euro din capitalul constituit printr-un contract de pensie facultativă și subvenționat în temeiul articolului 10a sau al prezentei secțiuni pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în proprietate în scopul utilizării ca locuință proprie în propria sa casă situată pe teritoriul național, sau a unui apartament situat pe teritoriul național (partea de locuință din pensia facultativă). Valoarea maximă care poate fi utilizată în sensul primei teze este limitată la 50 000 de euro.

[…]”

10 Articolul 93 din EStG, intitulat „Folosirea prejudiciabilă”, prevede că, în cazul unei folosiri prejudiciabile a capitalului de pensie facultativă subvenționat, beneficiarul trebuie să ramburseze primele încasate, precum și sumele deduse cu titlu de cheltuieli excepționale prevăzute la articolul 10a din EStG. Articolul 94 din EStG stabilește procedura în cazul unei astfel de folosiri prejudiciabile.

11 Potrivit articolului 95 din EStG, intitulat „Încetarea supunerii integrale la plata impozitului pe venit a beneficiarului primei”:

„(1) Articolele 93 și 94 se aplică *mutatis mutandis* în cazul în care beneficiarul își părăsește domiciliul sau reședința obișnuită de pe teritoriul național și nu mai este, așadar, integral supus la plata impozitului sau în lipsa unei cereri în conformitate cu articolul 1 alineatul (3).

(2) La solicitarea beneficiarului, restituirea valorii care trebuie rambursată (articolul 93 alineatul (1) prima teză) este amânată mai întâi până la începutul etapei de plată (articolul 1 alineatul (1) punctul 2 din Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Moratoriul este prelungit dacă o parte de cel puțin 15 % din prestațiile plătite în temeiul contractului de pensie facultativă este utilizată pentru rambursare. Nu sunt aplicate dobânzi moratorii. […]

(3) În cazurile prevăzute la alineatul (1), dacă este din nou îndeplinită condiția supunerii integrale sau dacă a fost efectuată cererea prevăzută la articolul 1 alineatul (3), organismul central eliberează suma care trebuie rambursată care făcea obiectului unui moratoriu. […]"

Procedura precontencioasă

12 Considerând că dispozițiile în materie de pensie facultativă pentru limită de vârstă cuprinse în articolele 79-99 din EStG nu erau conforme dreptului comunitar, Comisia a adresat, la 16 decembrie 2003, o scrisoare de punere în întârziere cu privire la acest aspect Republicii Federale Germania, care a răspuns prin scrisoarea din 19 februarie 2004, contestând orice încălcare a dreptului comunitar.

13 Prin scrisoarea din 19 decembrie 2005, Comisia a transmis Republicii Federale Germania un aviz motivat prin care invita acest stat membru să ia, într-un termen de două luni de la primirea avizului menționat, măsurile necesare pentru a se conforma acestuia. Prin scrisoarea din 20 februarie 2006, statul membru menționat a răspuns respectivului aviz motivat.

14 Întrucât a considerat că răspunsul autorităților germane nu era satisfăcător, la 1 iunie 2007, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

15 Acțiunea Comisiei se bazează pe trei motive. Prin intermediul primului motiv, Comisia susține că legislația germană, în măsura în care exclude de la beneficiul primei lucrătorii frontalieri care nu sunt integral supuși la plata impozitului german, constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie, incompatibilă cu articolul 39 CE și cu articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68. Potrivit celui de al doilea motiv, interdicția de a utiliza capitalul subvenționat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în proprietate în scopul utilizării ca locuință proprie, dacă aceasta nu este situată pe teritoriul Republicii Federale Germania, ar constitui o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie, incompatibilă cu articolul 39 CE și cu articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68. Prin intermediul celui de al treilea motiv, Comisia susține că obligația de rambursare în caz de încetare a supunerii integrale la plata impozitului este contrară articolelor 12 CE, 18 CE și 39 CE, precum și articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

Cu privire la primul motiv

Argumentele părților

16 Comisia susține că articolul 79 din EStG, în măsura în care prevede acordarea unei prime pentru pensie facultativă contribuabililor supuși în totalitate impozitului în Germania, constituie o discriminare deghizată pe motiv de cetățenie, incompatibilă cu articolul 39 CE și cu articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

17 Aceasta consideră în esență că prima pentru pensie facultativă constituie, potrivit jurisprudenței Curții, un avantaj social în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68. Prima pentru pensie facultativă ar fi „în general" acordată persoanelor în cauză în temeiul calității obiective a acestora de lucrător. Întrucât contractele de pensie facultativă au fost introduse în scopul de a completa pensia legală pentru limită de vârstă a acestora din urmă, al cărei nivel a fost redus, această primă ar

urmări astfel să ofere un sprijin pentru plata contribuțiilor și, prin urmare, să ajute persoanele interesate să își constituie o pensie suplimentară pe parcursul întregii lor vieți profesionale.

18 În orice caz, noțiunea „avantaj social" ar cuprinde, potrivit jurisprudenței Curții, avantajele recunoscute unui beneficiar în temeiul reședinței sale pe teritoriul statului membru care acordă acest avantaj. Acesta ar fi cazul în speță. Această abordare jurisprudențială s-ar explica prin finalitatea articolului 7 din Regulamentul nr. 1612/68, care este să faciliteze mobilitatea în interiorul Comunității Europene. Acordarea de prestații locuitorilor unui stat membru ar putea astfel să aibă repercusiuni asupra puterii de atracție pe care piața muncii din acest stat poate să o exercite și, prin urmare, ar fi în măsură să încurajeze mobilitatea. În opinia Comisiei, lucrătorii frontalieri se află, din punctul de vedere al dispozițiilor care reglementează pregătirea pensionării pentru limită de vârstă, în aceeași situație precum lucrătorii care au reședința în Germania și sunt afectați în același mod de reducerea regimului obligatoriu de pensie pentru limită de vârstă german, în favoarea căruia aceștia plătesc contribuții. Or, articolul 79 din EStG ar stabili o distincție între aceste două categorii de lucrători, din moment ce acordarea primei pentru pensie facultativă depinde de supunerea integrală la plata impozitului german a beneficiarului său. Această condiție a supunerii integrale ar fi, în temeiul articolului 1 din EStG, echivalentul unei condiții de reședință pe teritoriul național și, în consecință, aplicarea sa ar exclude de la beneficiul acestei prime lucrătorii frontalieri.

19 Comisia subliniază că lucrătorii frontalieri, care, în majoritate, nu sunt de cetățenie germană și ale căror venituri sunt impozabile în statul de reședință al acestora în temeiul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania în special cu Republica Franceză și cu Republica Austria, nu sunt considerați drept contribuabili integral supuși la plata impozitului. În consecință, aceștia nu ar putea beneficia de prima pentru pensie facultativă în cauză și ar fi victime ale unei discriminări deghizate pe motiv de cetățenie. Comisia subliniază în această privință că lucrătorii frontalieri nu au posibilitatea de a solicita să fie considerați ca persoane integral supuse la plata impozitului pe venit în temeiul articolului 1 alineatul (3) din EStG, în măsura în care, în temeiul convențiilor menționate mai sus, impozitarea veniturilor lor încasate în Germania a fost atribuită în mod exclusiv unui alt stat membru.

20 În ceea ce privește argumentul Republicii Federale Germania întemeiat pe lipsa unei obligații de a încheia contracte de pensie facultativă, ceea ce nu ar permite să se considere prima în cauză drept un avantaj social, Comisia precizează că clasificarea acesteia ca avantaj social nu depinde de aspectul dacă aceasta se înscrie într-un sistem obligatoriu sau într-unul facultativ. Comisia adaugă că un sistem voluntar ar putea de asemenea să contribuie la completarea unui sistem de asigurare obligatoriu, ceea ce ar fi cu siguranță cazul în speță.

21 Comisia explică faptul că considerațiile pe care se bazează reproșul de discriminare sunt pertinente independent de calificarea primei ca avantaj „social" sau „fiscal", elementul determinant fiind, în cele două cazuri, că situația lucrătorilor germani, la fel ca și cea a frontalierilor, este caracterizată prin afilierea lor la regimul obligatoriu de pensii pentru limită de vârstă și prin evoluția viitoare a pensiilor care rezultă din acest fapt. Comisia arată că rațiunea jurisprudenței Schumacker (Hotărârea din 14 februarie 1995, C-279/93, Rec., p. I-225) implică asimilarea lucrătorilor frontalieri rezidenților, și nu diferențierea acestora. Întrucât lucrătorii menționați sunt în mod obligatoriu afiliați regimului de pensie pentru limită de vârstă german în temeiul Regulamentului (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului din 14 iunie 1971 privind aplicarea regimurilor de securitate socială în raport cu lucrătorii salariați și cu familiile acestora care se deplasează în cadrul Comunității (JO L 149, p. 2, Ediție specială, 05/vol. 1, p. 26), acest regim ar trebui recunoscut drept criteriu de legătură, și nu statutul fiscal al persoanelor interesate.

22 Referindu-se la Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493), și în special la articolul 21 alineatul 1 din modelul de convenție pentru evitarea dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) privind venitul și averea (raportul Comitetului pentru Afaceri fiscale al OCDE, 1977), Comisia consideră că argumentul Republicii Federale Germania întemeiat pe coerența fiscală este lipsit de pertinență. Un stat membru nu poate invoca un astfel de argument în cazul în care a încheiat el însuși o convenție pentru evitarea dublei impuneri, în sensul că poate, cu siguranță, să impoziteze pensiile percepute în străinătate de persoane rezidente pe teritoriul său național, dar nu poate impozita pensiile naționale percepute de persoane rezidente în străinătate.

23 În plus, Comisia susține că, în conformitate cu articolul 85 din EStG, prima pentru copii constituie un avantaj social care trebuie de asemenea să fie acordat fără discriminare, astfel încât și subordonarea beneficierii de acest avantaj obligației de a supune

contribuabilul integral la plata impozitului constituie o încălcare a articolului 39 alineatul (2) CE și a articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

24 În sfârșit, referindu-se la o jurisprudență constantă, și în special la Hotărârea din 30 septembrie 1975, Cristini (32/75, Rec., p. 1085), la Hotărârea din 26 februarie 1992, Bernini (C-3/90, Rec., p. I-1071), și la Hotărârea din 8 iunie 1999, Meeusen (C-337/97, Rec., p. I-3289), Comisia arată că prima pentru pensie facultativă derivată acordată soțului unui beneficiar potrivit articolului 79 din EStG este de asemenea contrară articolului 39 alineatul (2) CE și articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68. Astfel, condiția reședinței pe teritoriul național impusă pentru soț ar determina o restricție deghizată pe motiv de cetățenie în măsura în care, în cazul frontalierilor, care în general nu sunt resortisanți ai statului în care își exercită activitatea profesională, membrii familiei sunt în mod obișnuit domiciliați în statul de reședință al lucrătorului.

25 Republica Federală Germania contestă faptul că condiția de a fi integral supus la plata impozitului german, prevăzută la articolul 79 din EStG, constituie o încălcare a articolului 39 CE și a articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

26 Acest stat membru consideră că prima pentru pensie facultativă nu constituie un avantaj social în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr.1612/68, ci un avantaj fiscal.

27 Astfel, acordarea primei în cauză nu este legată de calitatea obiectivă de lucrător a beneficiarului. Din articolul 10a alineatul (1) din EStG, la care face trimitere articolul 79 din EStG, rezultă că, în primul rând, dreptul la primă nu ar depinde în mod exclusiv de faptul că persoana în cauză este un lucrător în sensul dreptului comunitar, că, în al doilea rând, acest avantaj s-ar extinde de asemenea la persoanele independente și că, în al treilea rând, un număr semnificativ de lucrători ar fi constrâns să adere la un sistem de pensie facultativă profesională specific profesiei acestora, precum medicii, și nu ar avea

posibilitatea de a beneficia de deducerea cu titlu de cheltuieli excepționale prevăzută la articolul 10a din EStG.

28 În mod identic, acordarea primei nu ar depinde de reședința pe teritoriul național. Supunerea la asigurarea obligatorie prevăzută la articolul 10a din EStG ar fi legată de locul de desfășurare a muncii, și nu de reședință, astfel cum reiese din articolul 13 alineatul (2) litera (a) din Regulamentul nr. 1408/71.

29 Spre deosebire de sistemele obligatorii de asigurări sociale, caracterizate prin obligația de a plăti contribuții, condiția necesară pentru a putea beneficia de prima în cauză ar fi încheierea voluntară a unui contract de pensie facultativă cu un prestator privat.

30 Republica Federală Germania adaugă că, în mod contrar afirmațiilor Comisiei, motivarea legiuitorului nu ar putea conduce la formularea de concluzii imperative în ceea ce privește calificarea juridică a măsurii adoptate. Pentru a încuraja constituirea unei pensii private complementare, legiuitorul german ar fi optat astfel în mod clar pentru o soluție fiscală, chiar dacă era condus de considerații de ordin social.

31 În opinia Republicii Federale Germania, prima pentru pensie facultativă este un avantaj fiscal în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68. Acest stat membru explică că, pe de o parte, în ceea ce privește dreptul la această primă, articolul 79 din EStG face trimitere la articolul 10a alineatul (1) din EStG și că, pe de altă parte, beneficierea de prima respectivă depinde de posibilitatea de a proceda la deducerea cu titlu de cheltuieli excepționale prevăzută la articolul 10a din EStG, care constituie dispoziția centrală a acestui mecanism clasic de drept fiscal. Legătura strânsă dintre deducerea cu titlu de cheltuieli excepționale și prima pentru pensie facultativă ar rezulta nu numai din trimiterile cuprinse în textul legislativ, dar și din faptul că această primă constituie un avans din reducerea de impozit.

32 Republica Federală Germania, referindu-se la Hotărârea Schumacker, citată anterior, consideră că nu există diferență de tratament interzisă de dreptul comunitar dacă situația rezidenților și aceea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile în materia impozitelor directe, în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie cel mai adesea decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului se poate aprecia cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite.

33 Din acest motiv, Republica Federală Germania susține că revine în principiu statului de reședință, și nu statului locului de muncă, să țină seama de situația personală a lucrătorului nerezident. În această privință, aceasta susține, referindu-se la Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451), că, dacă un frontalier percepe mai mult de 90 % din veniturile sale în Germania, acesta poate, conform articolului 1 alineatul (3) din EStG, să solicite să beneficieze, în Germania, de același tratament precum cel rezervat unui contribuabil integral supus la plata impozitului în acest stat și are, în consecință, dreptul de a proceda la deducere cu titlu de cheltuieli excepționale. În lipsa unei competențe de impozitare, Republica Federală Germania nu este obligată să acorde lucrătorilor frontalieri, ale căror venituri sunt impozitate în mod exclusiv în statul de reședință, un avantaj fiscal destinat să încurajeze constituirea unei pensii complementare.

34 Republica Federală Germania susține de asemenea că dispozițiile naționale în litigiu nu conțin nicio discriminare interzisă, chiar ținând seama de criteriile stabilite de Curte în materia acordării de avantaje sociale. Astfel, legiuitorul german înțelege să acorde beneficiul unei încurajări pentru constituirea unei pensii facultative individuale persoanelor care au o legătură suficient de strânsă cu societatea germană, în sensul Hotărârii din 18 iulie 2007, Geven (C-213/05, Rep., p. I-6347, punctul 28), fără a condiționa în mod strict beneficierea de avantajele în cauză de reședința pe teritoriul național. Republica Federală Germania consideră că lucrătorii frontalieri a căror situație este reglementată de convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri nu prezintă o astfel de legătură și că, dimpotrivă, sunt pe deplin legați din punct de vedere juridic de statul lor de reședință.

35 În continuare, în ceea ce privește prima acordată soților, Republica Federală Germania contestă de asemenea că aceasta constituie un tratament inegal interzis atunci când și soțul care nu are reședința în Germania are posibilitatea să solicite să beneficieze de tratamentul rezervat contribuabililor integral supuși la plata impozitului în Germania, cu condiția ca 90 % din veniturile comune ale soților să fie percepute în acest stat sau ca veniturile soților percepute în străinătate să nu depășească 12 272 de euro.

36 În sfârșit, cu titlu subsidiar, Republica Federală Germania invocă, drept măsură de justificare, motive de coerență fiscală. Avantajul dobândit prin prima pentru pensie facultativă în temeiul articolului 79 din EStG și prin deducerea cu titlu de cheltuieli excepționale în temeiul articolului 10a din legea menționată ar fi contrabalansat de impozitarea ulterioară a prestațiilor plătite în temeiul contractelor de pensie facultativă în conformitate cu articolul 22 punctul 5 din EStG.

Aprecierea Curții

37 Mai întâi, trebuie să se sublinieze că prezentul motiv privește numai situația lucrătorilor frontalieri al căror venit este impozabil în mod exclusiv în statul de reședință al acestora în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiată de Republica Federală Germania cu alte state membre. În continuare, trebuie să se sublinieze că Comisia solicită Curții să constate existența unei neîndepliniri a obligațiilor în ceea ce privește acordarea de către statul german a primei pentru pensie facultativă prevăzute la articolul 79 din EStG, și nu în ceea ce privește posibilitatea de a deduce din punct de vedere fiscal, în temeiul articolului 10a alineatul (1) din EStG, contribuțiile pentru pensie facultativă. În sfârșit, trebuie amintit că, prin prezentul motiv, Comisia urmărește acordarea nu numai a primei în litigiu lucrătorului, ci și a suplimentul de primă pentru copii, precum și a primei derivate acordate soțului beneficiarului.

38 În ceea ce privește, în primul rând, acordarea primei pentru pensie facultativă lucrătorului, Comisia și Republica Federală Germania se contrazic în ceea ce privește

calificarea acesteia ca avantaj social sau, dimpotrivă, fiscal, în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

39 Noțiunea „avantaj social” acoperă, potrivit unei jurisprudențe constante, toate avantajele care, asociate sau neasociate unui contract de muncă, sunt în general recunoscute lucrătorilor naționali, în principal în virtutea calității lor obiective de lucrători sau a simplului fapt că au reședința obișnuită pe teritoriul național, iar extinderea acestei noțiuni la lucrătorii resortisanți ai altor state membre apare, prin urmare, ca fiind de natură a facilita mobilitatea acestora în interiorul Comunității (Hotărârea din 12 mai 1998, Martínez Sala, C-85/96, Rec., p. I-2691, punctul 25, și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Hendrix, C-287/05, Rep., p. I-6909, punctul 48). În această privință, trebuie subliniat că deja Curtea s-a pronunțat în sensul că noțiunea „avantaj social”, în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68, cuprinde venitul garantat persoanelor în vârstă de legislația unui stat membru (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 1984, Castelli, 261/83, Rec., p. 3199, punctul 11, și Hotărârea din 6 iunie 1985, Frascogna, 157/84, Rec., p. 1739, punctul 22).

40 Pentru a putea califica prima pentru pensie facultativă drept avantaj social sau fiscal, trebuie să se examineze, astfel cum arată avocatul general la punctul 40 din concluzii, obiectivul și condițiile în care aceasta este acordată.

41 Din piesele dosarului rezultă că originea primei pentru pensie facultativă este motivată de considerații sociale. Astfel, această primă a fost creată pentru a compensa diminuarea viitoare a nivelului pensiei legale și, în acest scop, aceasta constituie un ajutor financiar destinat încurajării persoanelor în cauză să își constituie o pensie complementară pe parcursul vieții lor profesionale.

42 Prima menționată este acordată, în temeiul articolului 10a din EStG, la care face trimitere articolul 79 din EStG, în principal lucrătorilor salariați care sunt afiliați la regimul obligatoriu de asigurări de pensii, întrucât aceștia sunt primii vizați de scăderea nivelului pensiei legale pentru limită de vârstă. Trebuie de asemenea să se sublinieze că această primă este acordată în mod independent de veniturile beneficiarului și că valoarea sa depinde atât de contribuțiile plătite în temeiul contractului de pensie facultativă, cât și de numărul de copii pentru care acest beneficiar primește alocații

familiale. În plus, dreptul la primă ia naștere la expirarea anului civil în cursul căruia au fost plătite contribuțiile menționate.

43 Acordarea primei pentru pensie facultativă este, în consecință, un avantaj social acordat în general lucrătorilor în virtutea calității obiective a acestora de lucrători.

44 Niciunul dintre argumentele invocate de Republica Federală Germania nu ar putea pune în discuție această constatare.

45 Împrejurarea necontestată potrivit căreia, în conformitate cu articolul 10a din EStG, beneficiază de primă și alte persoane, care nu au calitatea de lucrător în sensul dreptului comunitar, nu este pertinentă în scopul negării caracterului social al acestui avantaj, în condițiile în care noțiunea de avantaj social nu necesită o legătură cu un contract de muncă, astfel cum rezultă de la punctul 39 al prezentei hotărâri.

46 Trebuie să se precizeze că faptul că și alte categorii de persoane beneficiază de primă, deși nu sunt lucrători, demonstrează că obiectivul social urmărit în privința salariaților a fost extins la alte categorii de persoane care se află într-o situație similară în ceea ce privește regimul obligatoriu de asigurări de pensii pentru limită de vârstă.

47 Împrejurarea, invocată de Republica Federală Germania, că încheierea unui contract de pensie facultativă cu un furnizor privat și plata consecutivă a contribuțiilor aferente sunt prin natură voluntare nu poate să afecteze calificarea primei în litigiu drept avantaj social, în măsura în care această calificare nu este subordonată caracterului obligatoriu al regimului care acordă avantajul menționat.

48 Argumentația Republicii Federale Germania, care urmărește să demonstreze că prima pentru pensie facultativă constituie un avantaj fiscal pentru motivul că ar fi un avans din economia fiscală care rezultă din aplicarea articolului 10a din EStG, nu poate fi reținută.

49 Astfel, obiectul prezentului motiv privește nu numai posibilitatea de a deduce contribuțiile pentru pensie facultativă majorate cu prima cu titlu de cheltuieli excepționale, deduceri prevăzute la articolul 10a din EStG, ci și prima pentru pensie facultativă prevăzută la articolul 79 din EStG care reprezintă o prestație pozitivă acordată de statul german, făcând abstracție de orice posibilitate de deducere. Prima menționată constituie un ajutor minim care urmărește încurajarea constituirii unei pensii complementare independent de veniturile beneficiarului și se integrează în capitalul de pensie facultativă.

50 Posibilitatea de deducere a contribuțiilor pentru pensie facultativă constituie un avantaj distinct care, în anumite condiții, permite realizarea unei economii suplimentare, ce corespunde diferenței dintre valoarea primei și cea a economiei care rezultă din deducerea efectuată în temeiul articolului 10a din EStG. Această posibilitate de deducere a contribuțiilor în temeiul articolului 10a din EStG nu poate, în consecință, să modifice natura socială a primei pentru pensie facultativă.

51 Trebuie, în continuare, să se determine dacă supunerea acordării primei pentru pensie facultativă ca avantaj social în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68 condiției ca lucrătorul să fie integral supus la plata impozitului german constituie o discriminare în sensul dreptului comunitar.

52 În această privință, trebuie amintit că articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68 prevede că lucrătorul resortisant al unui stat membru beneficiază, pe teritoriul celorlalte state membre, de aceleași avantaje sociale precum lucrătorii naționali. Potrivit unei jurisprudențe constante, lucrătorii frontalieri pot invoca

prevederile articolului 7 menționat ca oricare alt lucrător vizat de această dispoziție (Hotărârea Geven, citată anterior, punctul 15).

53 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, regula egalității de tratament, prevăzută atât la articolul 39 CE, cât și la articolul 7 din Regulamentul nr. 1612/68, interzice nu numai discriminările evidente, întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare, care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat (a se vedea în special Hotărârea din 27 noiembrie 1997, Meints, C-57/96, Rec., p. I-6689, punctul 44, și Hotărârea din 24 septembrie 1998, Comisia/Franța, C-35/97, Rec., p. I-5325, punctul 37).

54 Exceptând cazul în care este justificată în mod obiectiv și proporțională cu obiectivul urmărit, o dispoziție de drept național trebuie considerată ca fiind indirect discriminatorie dacă, prin însăși natura sa, poate afecta mai mult lucrătorii migranți decât pe cei naționali și, în consecință, dacă prezintă riscul de a-i defavoriza în special pe primii (Hotărârile citate anterior Meints, punctul 45 și Comisia/Franța, punctul 38).

55 Trebuie să se constate că, în speță, în temeiul articolului 79 din EStG, beneficierea de prima pentru pensie facultativă este subordonată condiției de a fi integral supus la plata impozitului german. Sunt integral supuse la plata impozitului german persoanele fizice care, potrivit articolului 1 alineatul (1) din EStG, au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național sau care, potrivit alineatului (3) al aceluiași articol 1, formulează o cerere în acest sens și îndeplinesc condițiile stricte prevăzute la alineatul (3) menționat.

56 Or, în speță, lucrătorii avuți în vedere de prezentul motiv sunt lucrătorii frontalieri al căror venit este exclusiv supus impozitării în statul lor de reședință, în temeiul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania. În consecință, lucrătorii menționați nu au posibilitatea de a fi asimilați unor contribuabili integral supuși la plata impozitului, în conformitate cu articolul 1

alineatul (3) din EStG, ceea ce statul pârât recunoaște în fond. În aceste împrejurări, condiția de supunere integrală la plata impozitului german echivalează cu o condiție de reședință.

57 În consecință, lucrătorii frontalieri în cauză, care, prin definiție, au reședința într-un alt stat membru, sunt excluși de la beneficiul primei pentru pensie facultativă.

58 Pe de altă parte, trebuie să se sublinieze că acești lucrători frontalieri sunt cel mai adesea străini, astfel încât lucrătorii de cetățenie germană îndeplinesc mai ușor condiția de a fi integral supuși la plata impozitului german decât lucrătorii frontalieri în cauză, ceea ce Republica Federală Germania nu contestă în fond.

59 Prin urmare, supunerea acordării primei pentru pensie facultativă unei condiții echivalente cu o condiție de reședință constituie o încălcare a articolului 39 CE și a articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

60 Această constatare nu poate fi pusă în discuție de argumentul Republicii Federale Germania întemeiat pe Hotărârea Geven, citată anterior, potrivit căreia lipsa unei legături suficient de strânse cu societatea germană ar putea justifica refuzul acordării unui avantaj social. Astfel, din articolul 10a alineatul (1) și din articolul 79 din EStG rezultă că, pentru a putea beneficia de prima pentru pensie facultativă, lucrătorul trebuie în special să fie asigurat în cadrul regimului obligatoriu de asigurări sociale de pensii german. Această afiliere obligatorie la sistemul de asigurări sociale german, care garantează plata de către lucrători a contribuțiilor sociale la sistemul respectiv, constituie o legătură suficient de strânsă cu societatea germană pentru a permite lucrătorilor frontalieri să beneficieze de avantajul social în cauză.

61 Pe de altă parte, statul membru pârât nu poate să se prevaleze în mod util, pentru a demonstra lipsa unei discriminări, de posibilitatea oferită lucrătorilor frontalieri de a beneficia de prime similare, chiar mai avantajoase, în statul membru de reședință. Astfel, prima pentru pensie facultativă în cauză nu este un avantaj sub forma unei deduceri fiscale legate de impozitarea veniturilor în Germania, ci un ajutor financiar minim dat de statul german, destinat să încurajeze lucrătorii să își constituie o pensie complementară privată pentru a compensa scăderea nivelului pensiei legale pentru limită de vârstă. Împrejurarea că lucrătorii frontalieri pot eventual să beneficieze de facilități fiscale în statul lor de reședință nu face să înceteze discriminarea al cărei obiect sunt în ceea ce privește acordarea primei pentru pensie facultativă.

62 Republica Federală Germania susține, cu titlu subsidiar, că inegalitatea de tratament este justificată de coerența sistemului fiscal.

63 Este suficient să se sublinieze în această privință că, dacă s-ar presupune că o astfel de discriminare în cazul acordării unui avantaj fiscal poate fi justificată de motive de coerență fiscală, această justificare nu poate fi reținută în speță, în condițiile în care coerența fiscală este asigurată în temeiul unor convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania cu alte state membre (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Wielockx, citată anterior, punctul 25).

64 În ceea ce privește, în al doilea rând, acordarea suplimentului de primă pentru copii, în conformitate cu articolul 85 din EStG, trebuie de asemenea să se ia în considerare, pentru identitate de motive, că supunerea acordării unui astfel de supliment condiției de a fi integral supuși la plata impozitului german este contrară articolului 39 alineatul (2) CE și articolului 2 din Regulamentul nr. 1612/68.

65 În ceea ce privește, în al treilea rând, acordarea primei pentru pensie facultativă derivate soțului beneficiarului, conform articolului 79 din EStG, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, soțul unui lucrător care intră în domeniul de aplicare al Regulamentului nr. 1612/68 este un beneficiar indirect al egalității de tratament acordate lucrătorului migrant la articolul 7 alineatul (2) din acest regulament și poate,

în consecință, să solicite să beneficieze de prima pentru pensie facultativă derivată dacă aceasta reprezintă un avantaj social pentru acest lucrător migrant (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Hartmann, C-212/05, Rep., p. I-6303, punctul 25).

66 Aceasta este situația în speță. O prestație precum prima pentru pensie facultativă derivată, care oferă un sprijin financiar pentru constituirea unei pensii complementare pentru soțul lucrătorului, permite ameliorarea situației cuplurilor căsătorite în ceea ce privește viitoarele lor pensii pentru limită de vârstă și este în beneficiul lucrătorului, în măsura în care contribuie la crearea de condiții pentru acoperirea riscurilor de bătrânețe în cadrul familiei sale. O astfel de primă constituie, așadar, un avantaj social în sensul articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68 în favoarea lucrătorilor frontalieri în cauză.

67 Or, din interpretarea coroborată a articolului 79 și a articolului 26 alineatul (1) din EStG rezultă că soțul lucrătorului trebuie de asemenea să fie integral supus la plata impozitului german pentru a putea beneficia de prima derivată. Dat fiind că, în speță, condiția de a fi integral supus la plata impozitului german echivalează cu o condiție de reședință în temeiul articolului 1 din EStG, o astfel de condiție ar defavoriza în mod deosebit lucrătorii frontalieri, care, prin definiție, au reședința într-un alt stat membru, în care, ca regulă generală, au reședința și membrii familiei lor (Hotărârea Meeusen, citată anterior, punctul 24).

68 Rezultă că, prin subordonarea acordării primei pentru pensie facultativă pentru soți condiției de a fi integral supuși la plata impozitului german, articolul 79 din EStG constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie, contrară articolului 39 CE și articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

69 Din ceea ce precedă rezultă că primul motiv este întemeiat și că, prin adoptarea și prin menținerea dispozițiilor în materie de pensie facultativă pentru limită de vârstă care figurează la articolele 79-99 din EStG, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 39 CE și al articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68, în măsura în care aceste dispoziții refuză lucrătorilor

frontalieri și soților acestora dreptul de a beneficia de prima pentru pensie facultativă dacă nu sunt integral supuși la plata impozitului în acest stat membru.

Cu privire la al doilea motiv

Argumentele părților

70 Comisia susține că subordonarea folosirii, în anumite limite, a capitalului subvenționat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în scopul utilizării ca locuință proprie condiției ca bunul imobiliar să se situeze pe teritoriul național, astfel cum prevede articolul 92a din EStG, plasează lucrătorii frontalieri în imposibilitatea de a utiliza capitalul pe care l-au economisit în vederea achiziționării sau a construirii unei astfel de locuințe situate într-o regiune frontalieră a Republicii Federale Germania. Un astfel de tratament defavorabil al lucrătorilor frontalieri ar constitui o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie și ar încălca, în consecință, articolul 39 alineatul (2) CE, precum și articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68. Comisia precizează că interzicerea discriminării în domeniul liberei circulații a lucrătorilor nu este însoțită de nicio rezervă pentru cazurile *de minimis.*

71 Aceasta contestă argumentul Republicii Federale Germania potrivit căruia dispozițiile în litigiu nu ar fi discriminatorii în privința lucrătorilor străini, dat fiind că măsura ar avea aceleași efecte pentru lucrătorii migranți și pentru lucrătorii germani. Astfel, simplul fapt că frontalierii formează un grup important de persoane, care, în cea mai mare parte a cazurilor, nu se mută în Germania unde se află locul lor de muncă, ar demonstra că aceștia au tendința de a dobândi o locuință în statul lor de reședință, spre deosebire de lucrătorii germani care nu ar fi decât în mod excepțional înclinați să dobândească o locuință în afara țării lor. În temeiul atât al informațiilor concrete cu privire la fluxul frontalier, cât și al jurisprudenței, și în special al Hotărârii din

21 februarie 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 36), Comisia consideră că, în general, nerezidenții sunt mai adesea proprietarii unei case situate în afara teritoriului german decât rezidenții.

72 Republica Federală Germania contestă faptul că folosirea capitalului subvenționat în scopul achiziționării unei locuințe în proprietate situate în Germania constituie o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie. Nici lucrătorii germani, nici lucrătorii resortisanți ai altor state membre care au domiciliul în afara teritoriului Republicii Federale Germania nu pot utiliza prima pentru pensie facultativă în vederea achiziționării sau a construirii unei locuințe în proprietate în afara acestui stat membru.

73 Republica Federală Germania susține că libera circulație a lucrătorilor nu este restrânsă de articolul 92a din EStG pentru motivul că respectiva dispoziție nu ar avea nicio influență asupra alegerii locului de desfășurare a muncii. A considera altfel ar implica faptul că toate avantajele acordate numai în statul de încadrare în muncă, și nu și în statul de reședință, ar constitui restricții posibile ale liberei circulații a lucrătorilor.

74 Cu titlu subsidiar, Republica Federală Germania susține că, în orice caz, atât o inegalitate de tratament, cât și o restricție a liberei circulații a lucrătorilor sunt justificate de motive imperative de interes general precum recunoașterea ajutorului pentru construcția de locuințe sau garantarea unui parc imobiliar și protecția sistemului de securitate socială național.

Aprecierea Curții

75 Trebuie să se sublinieze, cu titlu introductiv, că, în cadrul ședinței, Comisia a precizat că prezentul motiv nu privește numai lucrătorii frontalieri al căror venit este impozitat în mod exclusiv în statul de reședință, ci privește toți lucrătorii frontalieri.

76 În cadrul acestui motiv, trebuie să se examineze dacă, astfel cum susține Comisia, articolul 92a din EStG, în măsura în care subordonează folosirea capitalului subvenționat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în scopul utilizării ca locuință proprie condiției ca bunul imobiliar să se găsească pe teritoriul german, restrânge posibilitatea de a exploata un avantaj social și constituie o discriminare indirectă, contrară articolului 39 CE și articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

77 În temeiul articolului 92a din EStG, beneficiarul primei poate folosi, în limita a maximum 50 000 de euro, capitalul constituit în cadrul unui contract de pensie facultativă și subvenționat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în proprietate în scopul utilizării ca locuință proprie situată pe teritoriul național.

78 Așadar, trebuie să se constate că respectivul capital subvenționat nu poate fi utilizat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe situate într-o regiune frontalieră în afara teritoriului german.

79 Deși, cu siguranță, este adevărat, astfel cum susține Republica Federală Germania, că nici lucrătorii germani, nici lucrătorii frontalieri nu pot folosi capitalul menționat pentru a achiziționa sau pentru a construi, în afara teritoriului german, o locuință și că articolul 92a din EStG nu privește în mod direct nerezidenții, nu este mai puțin adevărat că aceștia din urmă sunt mai degrabă interesați de cumpărarea unei locuințe situate în afara teritoriului menționat decât rezidenții (a se vedea în acest sens Hotărârea Ritter-Coulais, citată anterior, punctul 36).

80 Rezultă că articolul 92a din EStG rezervă lucrătorilor frontalieri un tratament mai puțin avantajos decât cel de care beneficiază lucrătorii cu reședința în Germania și că reprezintă, în consecință, o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie.

81 Trebuie să se examineze în continuare dacă tratamentul defavorabil al lucrătorilor frontalieri este justificat de obiectivul care constă în garantarea unei oferte adecvate de locuințe și în protejarea sistemului de asigurări sociale național, astfel cum subliniază Republica Federală Germania.

82 În ceea ce privește, în primul rând, obiectivul privind garantarea unei oferte suficiente de locuințe, trebuie să se sublinieze că, dacă se presupune că un astfel de obiectiv constituie un motiv imperativ de interes general, condiția stabilită la articolul 92a din EStG, potrivit căreia locuința care trebuie achiziționată sau construită trebuie să fie situată pe teritoriul german, depășește, în orice caz, ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului vizat, din moment ce acest obiectiv ar putea să fie atins și dacă lucrătorii frontalieri continuă să își stabilească reședința pe teritoriul unui alt stat membru, iar nu pe teritoriul german (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, C-152/05, Rep., p. I-39, punctele 27 și 28).

83 Pe de altă parte, argumentul statului pârât întemeiat pe un risc de conflict cu politica de locuințe a altor state membre nu poate fi reținut în măsura în care un astfel de risc nu a fost demonstrat în speță, Republica Federală Germania limitându-se să arate în mod general că o extindere a posibilității de a folosi capitalul de pensie facultativă pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe pe teritoriul altor state membre ar risca să perturbe politica de locuințe a acestora din urmă.

84 În ceea ce privește, în al doilea rând, protecția sistemului de asigurări sociale național, din Hotărârea din 11 ianuarie 2007, ITC (C-208/05, Rep., p. I-181, punctul 43), rezultă că riscul de a aduce o atingere gravă echilibrului financiar al unui sistem de securitate socială poate constitui un motiv imperativ de interes general. Cu toate acestea, un astfel de risc nu a fost demonstrat în speță. Republica Federală Germania s-a limitat astfel să arate că, dacă beneficiarii dispun de o locuință ai cărei proprietari sunt, aceștia nu riscă, la pensie, să trebuiască să suporte sarcinile unei chirii și nu vor trebui să recurgă la prestații de asigurări sociale. În plus, acest obiectiv poate fi atins în același mod în cazul în care capitalul de pensie facultativă poate fi utilizat pentru achiziționarea unei locuințe în afara teritoriului german.

85 Din ceea ce precedă rezultă că prezentul motiv este întemeiat și că Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 39 CE și al articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68 prin refuzul dreptului pentru lucrătorii frontalieri de a folosi capitalul subvenționat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în scopul utilizării ca locuință proprie atunci când această locuință nu este situată în Germania.

Cu privire la al treilea motiv

Argumentele părților

86 Comisia consideră că obligația de rambursare a primei pentru pensie facultativă în caz de încetare a supunerii integrale la plata impozitului, în temeiul aplicării coroborate a articolelor 93-95 din EStG, încalcă articolul 39 CE și articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68, precum și articolele 12 CE și 18 CE.

87 Astfel, în ceea ce privește, în primul rând, libera circulație a lucrătorilor, reglementarea în cauză ar constitui o discriminare indirectă, în măsura în care se extinde la toți lucrătorii frontalieri și la ceilalți lucrători migranți, în condițiile în care aceste două categorii de lucrători, spre deosebire de lucrătorii germani, sunt cele care, cel mai adesea, și în special atunci când își părăsesc locul de muncă pentru a merge să lucreze într-un alt stat membru, riscă să nu mai fie integral supuse la plata impozitului în Germania. În plus, reglementarea în cauză poate din start să reducă valoarea primei pentru lucrătorii migranți, aceștia putând să renunțe de la bun început să solicite plata acestei prime pentru a evita orice rambursare ulterioară.

88 Comisia susține de asemenea că dispozițiile în cauză constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor. Referindu-se prin comparație la Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409), aceasta susține că lucrătorii care

își desfășoară activitatea în Germania, dar care au reședința în afara acestui stat membru, sunt într-o situație mai puțin favorabilă decât cei care au reședința în continuare pe teritoriul național, întrucât, atunci când acești primi lucrători aleg să își stabilească reședința în afara Republicii Federale Germania, acest stat membru își apropriază unele dintre activele acestora.

89 Diferența dintre cele două situații, care constă, pentru persoanele care părăsesc Germania, în rambursarea primei pentru pensie facultativă odată cu încetarea supunerii integrale la plata impozitului în acest stat și, pentru cele care rămân pe teritoriul german, în impozitarea ulterioară pentru plata prestațiilor, nu ar modifica aprecierea Comisiei, această diferență neapărând decât după mai multe decenii și neavând nicio incidență asupra efectului disuasiv al obligației de rambursare.

90 Comisia adaugă că, chiar dacă modalitățile de rambursare pot atenua rigoarea reglementării în cauză, acestea nu aduc atingere principiului însuși al rambursării primei.

91 În plus, în opinia Comisiei, lipsa competenței Republicii Federale Germania pentru impozitarea prestațiilor viitoare plătite persoanelor care părăsesc teritoriul național nu poate fi invocată ca o justificare întemeiată pe coerența fiscală, care este deja asigurată prin convențiile bilaterale pentru evitarea dublei impuneri.

92 În al doilea rând, în ceea ce privește articolul 12 CE, pe de o parte, Comisia consideră că obligația de rambursare constituie o discriminare deghizată, contrară articolului menționat, dat fiind că aceasta afectează în principal străinii. O astfel de apreciere s-ar baza pe constatarea potrivit căreia, la încetarea activității lor în Germania, în principal lucrătorii străini vor fi nevoiți să părăsească acest stat membru, în general pentru a se întoarce în statul lor de origine, în timp ce este puțin frecvent ca lucrătorii naționali să decidă să trăiască la pensie în străinătate. Pe de altă parte, articolul 18 CE ar fi de asemenea încălcat. Obligația de rambursare descurajează cetățenii Uniunii

Europene, indiferent care ar fi cetățenia acestora, inclusiv resortisanții germani, să își transfere reședința într-un alt stat membru.

93 Republica Federală Germania contestă că articolul 95 din EStG încalcă principiul liberei circulații a lucrătorilor, precum și articolele 12 CE și 18 CE.

94 Aceasta susține, mai întâi, că obligația de rambursare în caz de încetare a supunerii integrale nu constituie un obstacol real în calea liberei circulații a lucrătorilor sau a cetățenilor, pentru motivul că aceasta nu este de natură să descurajeze persoanele interesate să procedeze la un transfer al locului de muncă sau al domiciliului în străinătate. Astfel, beneficiarul primei ar trebui numai să ramburseze prima prevăzută la articolul 79 și următoarele din EStG, precum și reducerile valorii impozitului care rezultă din deducerea cu titlu de cheltuieli excepționale prevăzută la articolul 10a din EStG. Nu ar fi prevăzută nicio altă „impozitare de ieșire", spre deosebire de cea care a făcut obiectul Hotărârii de Lasteyrie du Saillant, citată anterior, și a Hotărârii din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409).

95 Republica Federală Germania adaugă că, în conformitate cu articolul 95 alineatul (2) din EStG, la cererea contribuabilului, rambursarea poate să fie amânată până la începutul plății prestațiilor în temeiul contractului de pensie facultativă și că poate fi efectuată în tranșe maxime de 15 % din pensiile plătite în temeiul contractului respectiv, ceea ce ar conferi contribuabilului posibilitatea de a-și transfera locul de muncă și domiciliul fără o sarcină financiară directă. În plus, persoana în cauză ar fi eliberată de obligația de rambursare dacă este din nou integral supusă la plata impozitului german. Statul pârât deduce din Hotărârea N, citată anterior, că o suspendare a plății fără constituirea unei garanții poate elimina caracterul restrictiv al unei obligații de plată legate de părăsirea teritoriului acestuia.

96 În continuare, Republica Federală Germania invocă, întemeindu-se pe mai multe exemple, că pierderea calității de contribuabil integral supus la plata impozitului nu implică nici pentru lucrătorul frontalier, nici pentru cetățean dezavantaje financiare care pot justifica existența unei discriminări deghizate. Astfel, deși beneficiarii a căror

supunere integrală la plata impozitului german încetează trebuie în mod cert să ramburseze încurajarea fiscală primită, totuși aceștia nu pot fi impozitați *a posteriori* asupra prestațiilor primite în temeiul contractului de pensie facultativă la care ar avea dreptul în temeiul plăților efectuate până la încetarea supunerii acestora la plata impozitului. Obligația de rambursare este compensată de avantaje fiscale cel puțin echivalente.

97 În sfârșit, cu titlu subsidiar, articolul 95 din EStG este justificat de asemenea de motive de coerență fiscală.

Aprecierea Curții

98 În primul rând, în ceea ce privește aspectul motivului referitor la caracterul discriminatoriu al obligației de rambursare în caz de încetare a supunerii integrale la impozit, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței, articolul 12 CE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, nu are vocație de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul comunitar pentru care Tratatul CE nu prevede o normă specială de interzicere a discriminării (a se vedea în special Hotărârea din 30 mai 1989, Comisia/Grecia, 305/87, Rec., p. 1461, punctele 12 și 13, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, Rep., p. I-8491, punctul 28).

99 Or, principiul nediscriminării a fost instituit, în domeniul liberei circulații a lucrătorilor, prin articolul 39 CE și prin articolul 7 din Regulamentul nr. 1612/68 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 2008, Raccanelli, C-94/07, Rep., p. I-5939, punctul 45).

100 În consecință, în lumina acestor din urmă două dispoziții trebuie comparat tratamentul aplicat lucrătorilor care rămân pe teritoriul german cu cel aplicat lucrătorilor care părăsesc teritoriul menționat.

101 În temeiul aplicării coroborate a articolelor 93-95 din EStG, beneficiarul primei care își părăsește domiciliul sau reședința obișnuită de pe teritoriul național și care, așadar, nu mai este integral supus la plata impozitului trebuie să ramburseze primele pentru pensie facultativă obținute și, dacă este cazul, deducerile cu titlu de cheltuieli excepționale care rezultă din articolul 10a din EStG.

102 Or, trebuie să se sublinieze că, în speță, este mai probabil ca lucrătorii migranți, care sunt în general resortisanți străini, să părăsească teritoriul german pentru a merge să muncească și să își stabilească reședința într-un alt stat membru și, așadar, este mai probabil ca aceștia să nu mai fie integral supuși la plata impozitului german. În consecință, este mai probabil ca lucrătorii străini să facă obiectul unui tratament mai dezavantajos decât lucrătorii germani.

103 În plus, dispozițiile în litigiu pot reduce valoarea primei numai pentru lucrătorii migranți. Astfel, nu ar fi exclus ca lucrătorii migranți care doresc să evite orice rambursare ulterioară a primei pentru pensie facultativă la încetarea supunerii integrale la plata impozitului german să renunțe de la bun început la acordarea acestei prime. Într-un astfel de caz, orice compensare a diminuării viitoare a nivelului pensiei legale pentru limită de vârstă germane este, prin urmare, exclusă.

104 Rezultă că dispozițiile în litigiu constituie o discriminare indirectă în privința lucrătorilor migranți.

105 Această constatare nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea, invocată de Republica Federală Germania, că prestațiile plătite ulterior în temeiul contractului de pensie facultativă nu fac obiectul impozitării în Germania dacă lucrătorii părăsesc teritoriul

german. Astfel, această împrejurare este lipsită de pertinență din moment ce competența pentru impozitarea acestor prestații a fost acordată altor state membre în temeiul unor convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate între aceste state membre și Republica Federală Germania, astfel cum aceasta recunoaște în fond. Pe de altă parte, faptul că pentru lucrătorii care rămân pe teritoriul german impozitarea prestațiilor nu are loc, dacă este cazul, decât după mai multe decenii nu este comparabil cu obligația de rambursare începând cu încetarea supunerii integrale la plata impozitului german, care se aplică celor care părăsesc teritoriul menționat.

106 În al doilea rând, în ceea ce privește aspectul motivului referitor la caracterul disuasiv al obligației de rambursare în caz de încetare a supunerii integrale la plata impozitului german, trebuie mai întâi amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 18 CE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică în articolul 39 CE în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor (Hotărârea Hendrix, citată anterior, punctul 61 și jurisprudența citată).

107 În continuare, prevederile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să își părăsească statul de origine și astfel să își exercite dreptul la liberă circulație constituie, prin urmare, obstacole în calea acestei libertăți, chiar dacă acestea se aplică indiferent de cetățenia lucrătorilor în cauză (a se vedea Hotărârea ITC, citată anterior, punctul 33, și Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 16).

108 Astfel, ar fi incompatibil cu dreptul la liberă circulație ca unui lucrător sau unui solicitant de loc de muncă să i se poată aplica, în statul membru al cărui resortisant este, un tratament mai puțin favorabil decât cel de care ar beneficia dacă nu ar fi folosit facilitățile prevăzute de tratat în materie de circulație (Hotărârea ITC, citată anterior, punctul 34).

109 Întrucât dispozițiile în litigiu impun beneficiarilor să ramburseze, la încetarea supunerii integrale la plata impozitului german, prima pentru pensie facultativă primită de la acest stat, orice lucrător german care dorește să își exercite dreptul la liberă circulație în temeiul articolului 39 CE, și în special pe cel de a se instala într-un alt stat membru, se află, în consecință, într-o situație mai puțin favorabilă decât un lucrător care își menține reședința pe teritoriul național și continuă să fie integral supus la plata impozitului german. Această diferență de tratament este de natură să descurajeze lucrătorii de cetățenie germană să exercite o activitate profesională în afara teritoriului național.

110 Examinarea modalităților de rambursare prevăzute de dispozițiile în litigiu confirmă această concluzie, contrar afirmațiilor statului pârât. Pe de o parte, deși aceste modalități pot, cu siguranță, să atenueze rigoarea reglementării, acestea continuă totuși să afecteze lucrătorii care încetează să mai fie integral supuși la plata impozitului german numai datorită transferului reședinței lor într-un alt stat membru. Pe de altă parte, deși este posibil să beneficieze de o suspendare a plății fără dobânzi până la începutul fazei de plată a prestațiilor, obținerea unei astfel de suspendări nu este automată, ci este supusă unei cereri a beneficiarului. În plus, deși moratoriul poate fi prelungit după începutul etapei de plată, această prelungire este supusă condiției ca o sumă minimă de 15 % din prestațiile plătite în temeiul contractului de pensie facultativă să fie rambursată. Aceste modalități de rambursare au un efect restrictiv în măsura în care privează beneficiarul primei pentru pensie facultativă de folosirea unui avantaj social (a se vedea în acest sens Hotărârea N, citată anterior, punctul 36).

111 În mod identic, împrejurarea invocată de Republica Federală Germania, potrivit căreia, în temeiul articolului 95 alineatul (3) din EStG, o sumă care trebuie rambursată care face obiectul unei suspendări a plății este eliberată atunci când persoana interesată își redobândește calitatea de contribuabil integral supus la plata impozitului, întărește efectul disuasiv al dispozițiilor în litigiu. Astfel, articolul 95 alineatul (3) menționat nu elimină efectul disuasiv care afectează lucrătorii care beneficiază în mod durabil de dreptul de ședere într-un alt stat membru, întrucât, chiar dacă suma care trebuie rambursată este eliberată atunci când își recuperează calitatea de contribuabil supus integral la plata impozitului, aceștia au pierdut în mod definitiv cuantumurile primei deja rambursate.

112 În aceste condiții, obligația de rambursare care rezultă din aplicarea coroborată a articolelor 93-95 din EStG poate să împiedice libera circulație a lucrătorilor.

113 Republica Federală Germania invocă de asemenea că obligația de rambursare este justificată din punctul de vedere al coerenței sistemului său fiscal. Or, coerența fiscală fiind asigurată în temeiul unor convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate de acest stat cu alte state membre, Republica Federală Germania nu se poate prevala în mod util de o astfel de justificare (a se vedea în acest sens Hotărârea Wielockx, citată anterior, punctul 25).

114 Rezultă că dispozițiile în litigiu sunt contrare articolului 39 CE și articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68.

115 În ceea ce privește persoanele inactive din punct de vedere economic, aceeași concluzie se impune pentru identitate de motive în ceea ce privește motivul privind nerespectarea articolului 18 CE.

116 Din considerațiile care precedă rezultă că al treilea motiv este întemeiat și că, în consecință, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE și 39 CE, precum și al articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1612/68, prin impunerea, conform articolelor 93-95 din EStG, ca prima să fie rambursată în caz de încetare a supunerii integrale la plata impozitului german.

Cu privire la cheltuielile de judecată

117 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Federală Germania a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară și hotărăște:

1) **Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a prevederilor privind pensia facultativă pentru limită de vârstă cuprinse în articolele 79-99 din Legea federală privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 39 CE și al articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul (CEE) nr. 1612/68 al Consiliului din 15 octombrie 1968 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității, precum și în temeiul articolului 18 CE, în măsura în care aceste prevederi:**

— **nu recunosc lucrătorilor frontalieri și soțului/soției acestora dreptul la prima pentru pensie facultativă, în cazul în care aceștia nu sunt integral supuși la plata impozitului în acest stat membru;**

— **nu permit lucrătorilor frontalieri folosirea capitalului subvenționat pentru achiziționarea sau pentru construirea unei locuințe în scopul utilizării ca locuință proprie, în cazul în care aceasta nu se situează în Germania, și**

— **prevăd obligația de a rambursa prima menționată în cazul în care încetează supunerea integrală la plata impozitului în acest stat membru.**

2) Obligă Republica Federală Germania la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături