Downloaded via the EU tax law app / web

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

28 februarie 2013(*)

„Acord între Comunitatea European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, privind libera circula?ie a persoanelor – Egalitate de tratament – Lucr?tori frontalieri care desf??oar? o activitate independent? – Resortisan?i ai unui stat membru al Uniunii Europene – Venituri profesionale realizate în acest stat membru – Transferul re?edin?ei în Elve?ia – Refuzarea unui avantaj fiscal în statul membru men?ionat din cauza mut?rii re?edin?ei”

În cauza C-425/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania), prin decizia din 7 iulie 2011, primit? de Curte la 16 august 2011, în procedura

Katja Ettwein

împotriva

Finanzamt Konstanz,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din doamna R. Silva de Lapuerta, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a treia, ?i domnii K. Lenaerts, E. Juhász (raportor), T. von Danwitz ?i D. Šváby, judec?tori,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 4 iulie 2012,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru doamna Ettwein, de T. Picker, Steuerberater;

– pentru Finanzamt Konstanz, de N. Rogall, în calitate de agent;

– pentru guvernul german, de T. Henze, de A. Wiedmann ?i de K. Petersen, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González, în calitate de agent;

– pentru Comisia European?, de W. Mölls ?i de T. Scharf, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 18 octombrie 2012,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea dispozi?iilor relevante ale Acordului încheiat între Comunitatea European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, privind libera circula?ie a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Edi?ie special?, 11/vol. 74, p. 97, denumit în continuare „acordul”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între doamna Ettwein, resortisant german, pe de o parte, ?i Finanzamt Konstanz, pe de alt? parte, cu privire la refuzul acestuia din urm? de a aplica, în privin?a doamnei Ettwein ?i a so?ului s?u, care are de asemenea cet??enia german? (denumi?i în continuare „so?ii Ettwein”), din cauza transferului re?edin?ei lor în Elve?ia, un avantaj fiscal prev?zut de legisla?ia german? în cazul impozit?rii comune a so?ilor.

Cadrul juridic

Acordul

3 În temeiul celei de a doua teze a preambulului, p?r?ile contractante sunt „hot?râ[te] s? realizeze libera circula?ie a persoanelor între [ele] pe baza normelor care se aplic? în Comunitatea European?”.

4 Potrivit articolului 1 literele (a) ?i (d) din acord, obiectivul acestuia din urm? este în special acordarea, în beneficiul resortisan?ilor statelor membre ale Comunit??ii Europene ?i ai Confedera?iei Elve?iene, a dreptului de intrare, de ?edere, de acces la o activitate economic? salariat?, de stabilire ca lucr?tor care desf??oar? o activitate independent? ?i a dreptului de a r?mâne pe teritoriul p?r?ilor contractante, precum ?i acordarea unor condi?ii de via??, de angajare ?i de munc? identice cu cele acordate resortisan?ilor proprii.

5 Articolul 2, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:

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

6 Articolul 4, intitulat „Dreptul de ?edere ?i de acces la o activitate economic?”, are urm?torul cuprins:

„Dreptul de ?edere ?i de acces la o activitate economic? este garantat […] în conformitate cu dispozi?iile anexei I.”

7 Articolul 11, intitulat „Solu?ionarea ac?iunilor”, prevede la alineatul (1) urm?toarele:

„Persoanele men?ionate de prezentul acord au dreptul de ac?iune cu privire la aplicarea dispozi?iilor prezentului acord pe lâng? autorit??ile competente.”

8 Articolul 16, intitulat „Trimitere la legisla?ia comunitar?”, are urm?torul cuprins:

„(1) În vederea atingerii obiectivelor stabilite prin prezentul acord, p?r?ile contractante iau toate m?surile necesare pentru a se asigura c? în rela?iile dintre ele sunt aplicate drepturi ?i obliga?ii echivalente cu cele con?inute în actele juridice ale Comunit??ii Europene la care se face trimitere.

(2) În m?sura în care aplicarea prezentului acord se bazeaz? pe concepte de drept comunitar,

se ?ine seama de jurispruden?a pertinent? a Cur?ii de Justi?ie a Comunit??ilor Europene anterioar? datei semn?rii acestuia. Jurispruden?a ulterioar? acestei date se supune aten?iei Elve?iei. Pentru a asigura func?ionarea corect? a acordului, Comitetul mixt, la cererea oric?reia dintre p?r?ile contractante, stabile?te implica?iile acestei jurispruden?e.”

9 Articolul 21, intitulat „Rela?ia cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, prevede la alineatul (2) urm?toarele:

„Nicio dispozi?ie din prezentul acord nu poate fi interpretat? în sensul de a împiedica p?r?ile contractante s? fac? o distinc?ie, în aplicarea dispozi?iilor relevante ale legisla?iei lor fiscale, între contribuabilii care nu se afl? în situa?ii comparabile, în special în ceea ce prive?te domiciliul ori sediul acestora.”

10 Anexa I la acord este consacrat? liberei circula?ii a persoanelor, iar capitolul II din aceast? anex? con?ine dispozi?ii referitoare la lucr?torii salaria?i. Articolul 9 din acest capitol, intitulat „Tratamentul egal”, prevede:

„(1) Lucr?torul salariat care este resortisant al unei p?r?i contractante nu poate fi tratat, din motive de cet??enie, pe teritoriul celeilalte p?r?i contractante, în mod diferit fa?? de lucr?torii salaria?i na?ionali în ceea ce prive?te condi?iile de angajare ?i de munc?, în special referitor la remunera?ie, concediere, reintegrare profesional? sau reangajare, în cazul în care devine ?omer.

(2) Lucr?torul salariat ?i membrii familiei sale men?iona?i la articolul 3 din prezenta anex? beneficiaz? de acelea?i avantaje fiscale ?i sociale ca ?i lucr?torii salaria?i na?ionali ?i membrii familiilor acestora.

[…]”

11 Capitolul III din aceast? anex? I este consacrat „lucr?torilor care desf??oar? o activitate independent?”.

12 Articolul 12 din acest capitol III, intitulat „Reglementarea ?ederii”, prevede la alineatul (1) urm?toarele:

„Un resortisant al unei p?r?i contractante care dore?te s? se stabileasc? pe teritoriul unei alte p?r?i contractante în vederea desf??ur?rii unei activit??i independente (denumit în continuare «lucr?tor care desf??oar? o activitate independent?») prime?te un permis de ?edere valabil pe o perioad? de cel pu?in cinci ani de la data emiterii acestuia, cu condi?ia s? prezinte dovezi autorit??ilor na?ionale competente c? este stabilit sau c? dore?te s? se stabileasc?.”

13 Articolul 13 din capitolul men?ionat, intitulat „Lucr?torii frontalieri care desf??oar? o activitate independent?”, prevede:

„(1) Lucr?torul frontalier care desf??oar? o activitate independent? este un resortisant al unei p?r?i contractante care î?i are re?edin?a pe teritoriul unei p?r?i contractante ?i care desf??oar? o activitate independent? pe teritoriul unei alte p?r?i contractante, întorcându-se la domiciliu de regul? în fiecare zi sau cel pu?in o dat? pe s?pt?mân?.

(2) Pentru lucr?torii frontalieri care desf??oar? o activitate independent? nu este necesar permisul de ?edere.

[…]”

14 Potrivit articolului 15 din acela?i capitol, intitulat „Tratamentul egal”:

„(1) În ceea ce prive?te accesul la o activitate independent? ?i la desf??urarea acesteia, lucr?torului care desf??oar? o activitate independent? nu i se acord? un tratament mai pu?in favorabil decât cel acordat de ?ara gazd? resortisan?ilor s?i.

(2) Dispozi?iile articolului 9 din prezenta anex? se aplic? *mutatis mutandis* lucr?torilor care desf??oar? o activitate independent? men?iona?i în prezentul capitol.”

15 Capitolul V din anexa I men?ionat? este consacrat „persoanelor care nu desf??oar? o activitate economic?”. Articolul 24 din acest capitol, intitulat „Reglementarea ?ederii”, prevede la alineatul (1) urm?toarele:

„O persoan? care este resortisant al unei p?r?i contractante ?i care nu desf??oar? o activitate economic? în statul de reziden?? ?i nu are drept de ?edere în temeiul altor dispozi?ii din prezentul acord prime?te un permis de ?edere valabil pentru cel pu?in cinci ani, cu condi?ia s? poat? face dovada în fa?a autorit??ilor na?ionale competente c? de?ine pentru el însu?i ?i pentru membrii familiei sale:

(a) mijloace financiare suficiente pentru a nu trebui s? solicite asisten?? social? pe parcursul ?ederii lor;

(b) asigurare de boal? împotriva tuturor riscurilor.

[…]”

Reglementarea german?

16 Dispozi?iile relevante sunt cele ale Legii privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumit? în continuare „EStG”), în versiunea publicat? la 19 octombrie 2002 (BGBl. 2002 I, p. 4212), astfel cum a fost modificat? la 20 decembrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150).

17 Articolul 1 din EStG prevede:

„(1) Persoanele fizice cu domiciliul sau cu re?edin?a obi?nuit? în Germania sunt supuse în totalitate impozitului pe venit. […]

[…]

(3) La solicitarea acestora, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici re?edin?a obi?nuit? în Germania pot fi de asemenea tratate ca fiind supuse în totalitate impozitului pe venit în m?sura în care realizeaz? venituri na?ionale în sensul articolului 49. Aceast? op?iune se aplic? doar dac? veniturile lor sunt supuse în cursul anului calendaristic într-un procent de cel pu?in 90 % impozitului german pe venit […]

[…]”

18 Articolul 1a alineatul (1) din EStG are urm?torul cuprins:

„În ceea ce prive?te resortisan?ii unui stat membru al Uniunii Europene sau ai unui stat în privin?a c?ruia se aplic? Acordul privind Spa?iul Economic European [denumit în continuare «Acordul privind SEE»], […] care trebuie s? fie trata?i ca fiind supu?i în totalitate impozitului pe venit în temeiul articolului 1 alineatul (3), se aplic? urm?toarele norme în sensul […] articolului 26 alineatul (1) prima tez?:

1. […] Cu toate acestea, beneficiarul trebuie s? aib? domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat în privin?a c?ruia se aplic? [Acordul privind SEE].

[…]

2. La cerere, so?ul care nu tr?ie?te separat ?i care nu are domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? pe teritoriul german este tratat ca fiind supus în totalitate impozitului pe venit în scopul aplic?rii articolului 26 alineatul (1) prima tez?. Punctul 1 a doua tez? se aplic? *mutatis mutandis*. În cadrul aplic?rii articolului 1 alineatul (3) a doua tez? trebuie luate în considerare veniturile celor doi so?i, iar cuantumul tran?ei de baz? neimpozabile trebuie înmul?it cu doi […]”

19 Articolul 26 alineatul (1) din EStG acord? so?ilor care nu tr?iesc separat ?i care sunt supu?i unei obliga?ii fiscale nelimitate sau care trebuie trata?i ca atare un drept de a alege între o impozitare separat?, conform articolului 26a din aceast? lege, ?i o impozitare comun?, conform articolului 26b.

20 Articolul 26b dinEStG, intitulat „Impozitarea comun? a so?ilor”, prevede:

„Sub regimul impozit?rii comune, veniturile ob?inute de so?i sunt însumate ?i impozitate împreun? ?i, cu excep?ia dispozi?iilor contrare, so?ii sunt trata?i în acest caz ca fiind un singur contribuabil.”

21 Articolul 32a din EStG, intitulat „Cota de impozitare a veniturilor”, prevede la alineatul (5) urm?toarele:

„Impozitul pe venitul so?ilor impozita?i împreun? în temeiul articolelor 26 ?i 26b este […] dublu fa?? de cel aplicabil pentru jum?tate din venitul impozabil comun al acestora în temeiul alineatului (1) (metoda de «splitting»).”

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

22 So?ii Ettwein desf??oar? o activitate profesional? independent?, reclamanta din litigiul principal în calitate de consilier de întreprindere, iar so?ul s?u în calitate de pictor. Ace?tia ob?in totalitatea veniturilor lor în Germania. La 1 august 2007, so?ii Ettwein, care, pân? la acea dat?, avuseser? re?edin?a la Lindau (Germania), au transferat-o în Elve?ia. Ace?tia au continuat totu?i s? î?i exercite activitatea profesional? în Germania ?i s? ob?in? în acest stat membru cvasitotalitatea veniturilor lor.

23 În vederea calcul?rii impozitului pe veniturile lor pentru exerci?iul fiscal aferent anului 2008, so?ii Ettwein au solicitat, la fel ca pentru exerci?iile fiscale precedente, s? fie impozita?i împreun?, ?i anume conform a?a-numitei metode de „splitting”, subliniind faptul c? nu realizaser? niciun venit impozabil în Elve?ia.

24 În decizia de impunere ini?ial?, Finanzamt Konstanz admisese cererea acestora. La 1 decembrie 2009, acesta a anulat îns? aceast? decizie pentru motivul c? regimul favorabil de „splitting”, care este acordat pe baza situa?iei personale ?i familiale a so?ilor, nu trebuia s? se aplice so?ilor Ettwein, deoarece re?edin?a acestora nu se afla nici pe teritoriul unui stat membru al

Uniunii, nici pe cel al unui stat care este parte la Acordul privind SEE. Printr-o decizie de impunere din 22 martie 2010, Finanzamt a aplicat, în consecin??, so?ilor Ettwein regimul de impozitare separat?. Întrucât reclama?ia administrativ? formulat? împotriva acestei decizii nu a fost admis?, reclamanta din litigiul principal a introdus o ac?iune în anulare la Finanzgericht Baden-Württemberg.

25 Aceast? instan?? consider? c? reclamanta din litigiul principal ?i so?ul s?u sunt „lucr?tori frontalieri care desf??oar? o activitate independent?” în sensul articolului 13 alineatul (1) din anexa I la acord, dat fiind c? ace?tia sunt resortisan?i germani, domicilia?i în Elve?ia, c? desf??oar? o activitate independent? pe teritoriul Republicii Federale Germania ?i c? revin în fiecare zi de la locul în care î?i desf??oar? activitatea profesional? la locul de re?edin??. În temeiul dispozi?iilor articolului 9 alineatul (2) coroborat cu articolul 15 alineatul (2) din anexa I la acord, lucr?torii frontalieri care desf??oar? o activitate independent? ar beneficia pe teritoriul statului în care desf??oar? activitatea profesional? de acelea?i avantaje fiscale ?i sociale ca ?i lucr?torii na?ionali care desf??oar? o activitate independent?. Instan?a de trimitere tinde s? considere contrar acestor dispozi?ii faptul c? so?ilor Ettwein li s-a refuzat beneficiul metodei de „splitting” pentru simplul motiv c? re?edin?a lor se afla în Elve?ia.

26 În opinia instan?ei de trimitere, aceast? concluzie este conform? cu principiile stabilite de jurispruden?a pertinent? a Cur?ii referitoare la libertatea de stabilire ?i la libera circula?ie a lucr?torilor, libert??i care sunt de asemenea preluate în acord. Din aceast? jurispruden?? ar rezulta c? principiul nediscrimin?rii, aplicabil în egal? m?sur? în materie fiscal?, interzice nu numai discrimin?rile evidente întemeiate pe na?ionalitate sau cet??enie, ci ?i orice forme disimulate de discriminare.

27 Instan?a de trimitere subliniaz? c? revine, în principiu, statului de re?edin?? obliga?ia de a impozita contribuabilul în mod global, ?inând seama de elementele inerente situa?iei sale personale ?i familiale. Cu toate acestea, în cazul în care impozitarea global? a avut loc în statul de unde provin veniturile, întrucât persoana interesat? ob?ine veniturile sale aproape exclusiv în acest stat, acesta din urm? nu ar putea refuza s? ?in? seama de situa?ia personal? ?i familial? a persoanei interesate atunci când acest lucru nu este posibil în statul de re?edin??. Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, metoda de „splitting” ar face parte din elementele situa?iei personale ?i familiale care trebuie luate în considerare într-un astfel de caz (Hot?rârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, ?i Hot?rârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, Rec., p. I-3089).

28 În consecin??, situa?ia so?ilor Ettwein, care nu ar putea s? fie luat? în considerare în statul de re?edin??, respectiv Elve?ia, din cauza lipsei de venituri, ar trebui luat? în considerare în Germania în vederea calcul?rii impozitului, pentru a nu da na?tere unei discrimin?ri în raport cu cuplurile care au re?edin?a în Germania, ob?in veniturile lor în acest stat membru ?i se afl? în aceea?i situa?ie personal? ?i familial? ca ?i so?ii Ettwein.

29 Având în vedere aceste considera?ii, Finanzgericht Baden-Württemberg a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Dispozi?iile acordului […], în special articolele 1, 2, 11, 16 ?i 21, precum ?i articolele 9, 13 ?i 15 din anexa I, trebuie interpretate în sensul c? se opun posibilit??ii ca unor so?i care au re?edin?a în Elve?ia ?i sunt supu?i impozitului pe venit în Germania pentru totalitatea veniturilor lor impozabile s? li se refuze beneficiul impozit?rii comune în temeiul a?a-numitei metode de «splitting»?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

30 Trebuie ar?tat c?, astfel cum reiese din reglementarea în discu?ie în litigiul principal, regimul

de „splitting” constituie pentru so?ii supu?i impozitului pe venit în Germania un avantaj fiscal atunci când venitul ob?inut de unul dintre ei este cu mult mai mare decât cel ob?inut de cel?lalt. Astfel cum Curtea a constatat, acest regim a fost instituit pentru a atenua caracterul progresiv al baremului impozitului pe venit. În temeiul acestui regim, venitul global al so?ilor este însumat fiind ulterior atribuit în mod fictiv fiec?rui so? în propor?ie de 50 % ?i impozitat în consecin??. Dac? venitul unuia dintre so?i este ridicat, iar cel al celuilalt este sc?zut, „splitting-ul” niveleaz? baza impozabil? ?i atenueaz? caracterul progresiv al impozitului pe venit (Hot?rârea Schumacker, citat? anterior, punctul 7).

31 Cu toate acestea, conform reglement?rii men?ionate, acest regim nu este aplicabil decât în ipoteza în care so?ii au domiciliul sau re?edin?a obi?nuit? fie pe teritoriul german, fie pe cel al unui alt stat membru al Uniunii sau al unui stat c?ruia i se aplic? Acordul privind SEE. Acest acord nu este aplicabil Confedera?iei Elve?iene.

32 Pentru a r?spunde la întrebarea instan?ei de trimitere, este necesar s? se examineze, în primul rând, dac? o situa?ie precum cea a so?ilor Ettwein intr? în domeniul de aplicare al acordului.

33 În aceast? privin??, trebuie înl?turat de la bun început argumentul guvernului german ?i al Comisiei Europene potrivit c?ruia acordul ar fi aplicabil numai în cazul unei discrimin?ri pe motiv de cet??enie sau na?ionalitate, ?i anume atunci când resortisan?ii uneia dintre p?r?ile contractante sunt trata?i, pe teritoriul celeilalte p?r?i contractante, în mod inegal în raport cu propriii resortisan?i. Astfel, este posibil ca resortisan?ii unei p?r?i contractante s? poat? invoca drepturile de care beneficiaz? în temeiul acordului ?i împotriva propriei ??ri, în anumite împrejur?ri ?i în func?ie de dispozi?iile aplicabile (a se vedea în special Hot?rârea din 15 decembrie 2011, Bergström, C-257/10, Rep., p. I-13227, punctele 27-34).

34 În ceea ce prive?te împrejur?rile cauzei principale ?i dispozi?iile acordului susceptibile de a fi aplicate, este necesar s? se constate c?, pe baza modului s?u de redactare, articolul 13 alineatul (1) din anexa I din acord este aplicabil situa?iei so?ilor Ettwein. Astfel, ace?tia din urm? sunt resortisan?i ai „unei p?r?i contractante”, respectiv Republica Federal? Germania, au re?edin?a pe teritoriul „unei p?r?i contractante”, în spe?? Confedera?ia Elve?ian?, ?i desf??oar? o activitate independent? pe teritoriul „celeilalte p?r?i contractante”, ?i anume Republica Federal? Germania.

35 În cadrul acestei dispozi?ii, se face deosebirea între locul de re?edin??, situat pe teritoriul unei p?r?i contractante, ?i locul desf??ur?rii unei activit??i independente, care trebuie s? se afle pe teritoriul celeilalte p?r?i contractante, f?r? referire la cet??enia persoanei în cauz?. În consecin??, în temeiul dispozi?iei men?ionate, so?ii Ettwein trebuie s? fie califica?i drept „lucr?tori frontalieri care desf??oar? o activitate independent?” în scopul aplic?rii acordului, fiind cert, în plus, c? ace?tia se întorc zilnic de la locul unde î?i desf??oar? activitatea profesional? la locul de re?edin??.

36 În aceast? privin??, nu poate fi admis argumentul guvernului german ?i al Comisiei potrivit c?ruia no?iunea „lucr?tor frontalier care desf??oar? o activitate independent?” ar fi inclus? în cea de „lucr?tor care desf??oar? o activitate independent?”, care intr? sub inciden?a articolului 12 alineatul (1) din anexa I la acord. Astfel, de?i „lucr?torul frontalier care desf??oar? o activitate independent?” este de asemenea un „lucr?tor care desf??oar? o activitate independent?”, în m?sura în care acesta desf??oar? o activitate independent?, no?iunea „lucr?tor frontalier care desf??oar? o activitate independent?” este definit? de dispozi?ii distincte care prezint? diferen?e în raport cu cea de „lucr?tor care desf??oar? o activitate independent?” definit? la articolul 12 alineatul (1) men?ionat.

37 Trebuie ar?tat în aceast? privin?? c?, astfel cum reiese de la articolul 13 alineatul (1) din

anexa I la acord, „lucr?torul frontalier care desf??oar? o activitate independent?” nu are nevoie de un permis de ?edere pentru a desf??ura o activitate independent?, contrar celor prev?zute în privin?a „lucr?torului care desf??oar? o activitate independent?” la articolul 12 din aceast? anex?. Aceast? din urm? dispozi?ie, astfel cum reiese din titlul s?u ?i dintr-o interpretare de ansamblu a con?inutului s?u, a fost prev?zut? numai pentru reglementarea ?ederii.

38 Faptul c? p?r?ile contractante au consacrat o dispozi?ie distinct? a acordului lucr?torilor frontalieri care desf??oar? o activitate independent? eviden?iaz? situa?ia particular? a acestei categorii de lucr?tori care desf??oar? o activitate independent? ?i denot? voin?a de a facilita circula?ia ?i mobilitatea acestora din urm?.

39 Aceast? concluzie este de asemenea confirmat? de articolul 24 alineatul (1) din anexa I la acord, care consacr? dreptul de ?edere, cu alte cuvinte dreptul resortisan?ilor unei p?r?i contractante de a stabili re?edin?a pe teritoriul celeilalte p?r?i contractante independent de desf??urarea unei activit??i economice. Or, în special frontalierii, precum so?ii Ettwein, trebuie s? poat? profita din plin de acest drept, men?inându-?i totodat? activitatea în ?ara de origine.

40 În consecin??, trebuie s? se concluzioneze c? situa?ia so?ilor Ettwein intr? în domeniul de aplicare al acordului.

41 Dat fiind c? so?ii Ettwein sunt „lucr?tori frontalieri care desf??oar? o activitate independent?” în sensul articolului 13 alineatul (1) din anexa I la acord, principiul egalit??ii de tratament, prev?zut la articolul 15 alineatul (1) din aceast? anex?, le este de asemenea aplicabil (a se vedea Hot?rârea din 6 octombrie 2011, Graf ?i Engel, C-506/10, Rep., p. I-9345, punctul 23, precum ?i jurispruden?a citat?), „?ara gazd?” în sensul acestei din urm? dispozi?ii fiind, în situa?ia lor, Republica Federal? Germania.

42 În plus, potrivit alineatului (2) al articolului 15 men?ionat, dispozi?iile articolului 9 din aceea?i anex? I sunt aplicabile, *mutatis mutandis*, lucr?torilor frontalieri care desf??oar? o activitate independent?. Din cuprinsul alineatului (2) al acestui din urm? articol reiese c? principiul egalit??ii de tratament se aplic? ?i avantajelor fiscale.

43 Din aceast? aplicare *mutatis mutandis* rezult? c? un lucr?tor frontalier care desf??oar? o activitate independent? beneficiaz?, în ?ara gazd?, de acelea?i avantaje fiscale ca ?i lucr?torii care desf??oar? o activitate independent? ?i au re?edin?a în aceast? ?ar?.

44 Cu toate acestea, trebuie de asemenea s? se ?in? seama de articolul 21 alineatul (2) din acord, potrivit c?ruia nicio dispozi?ie a acestui acord nu poate fi interpretat? în sensul de a împiedica p?r?ile contractante s? fac? o distinc?ie, în aplicarea dispozi?iilor relevante ale legisla?iei lor fiscale, între contribuabilii care nu se afl? în situa?ii comparabile, în special în ceea ce prive?te domiciliul ori sediul acestora.

45 Aceast? dispozi?ie permite, a?adar, un tratament diferit, în materie fiscal?, pentru contribuabilii reziden?i ?i pentru contribuabilii nereziden?i, îns? numai atunci când ace?tia nu se afl? într-o situa?ie comparabil?.

46 Reiese din jurispruden?a Cur?ii c?, în ceea ce prive?te impozitul pe venit, capacitatea contributiv? personal? a contribuabilului, rezultat? din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale ?i a situa?iei sale personale ?i familiale, poate fi apreciat? cel mai bine în statul în care are re?edin?a în care este, în mod normal, centralizat? cea mai mare parte a veniturilor sale ?i c?, din acest punct de vedere, situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor nu sunt, ca regul? general?, comparabile (Hot?rârile citate anterior Schumacker, punctele 32-34, ?i Asscher, punctul 41). Curtea a subliniat îns? c? situa?ia este diferit? atunci când nerezidentul nu realizeaz? un venit

semnificativ în statul în care are re?edin?a ?i ob?ine cea mai mare parte a resurselor sale dintr-o activitate desf??urat? într-un alt stat, astfel încât statul membru de re?edin?? nu este în m?sur? s? îi acorde avantajele care rezult? din luarea în considerare a situa?iei sale personale ?i familiale (Hot?rârea Schumacker, citat? anterior, punctul 36).

47 Curtea a decis c? contribuabilul nerezident – salariat sau care desf??oar? o activitate independent? – care ob?ine totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sale în statul în care î?i desf??oar? activitatea profesional? se afl?, în mod obiectiv, în aceea?i situa?ie, în ceea ce prive?te impozitul pe venit, ca ?i rezidentul acestui stat care desf??oar? pe teritoriul s?u activit??i comparabile. Aceste dou? categorii de contribuabili se afl? în special într-o situa?ie comparabil? în ceea ce prive?te luarea în considerare a situa?iei lor personale ?i familiale. Astfel, o asemenea luare în considerare nu este posibil? în statul de re?edin?? al frontalierilor precum so?ii Ettwein, întrucât ei nu realizeaz? venituri în acest stat (a se vedea în acest sens Hot?rârea Schumacker, citat? anterior, punctele 37 ?i 38, Hot?rârea Asscher, citat? anterior, punctele 42 ?i 43, precum ?i Hot?rârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 20).

48 În lumina acestei jurispruden?e, articolul 21 alineatul (2) din acord nu poate fi invocat de o parte contractant? pentru a refuza unor so?i care î?i desf??oar? activit??ile profesionale în acest stat, în care ob?in totalitatea veniturilor lor ?i sunt supu?i integral impozitului pe venit, avantajul fiscal rezultat din situa?ia lor personal? ?i familial? care const? în aplicarea metodei de „splitting” pentru simplul motiv c? re?edin?a so?ilor se afl? pe teritoriul celeilalte p?r?i contractante.

49 În consecin??, reglementarea în discu?ie în litigiul principal, întrucât refuz? avantajul fiscal men?ionat din cauza locului de re?edin?? al contribuabililor, este contrar? articolului 13 alineatul (1) din anexa I la acord coroborat cu articolul 15 alineatul (2) ?i cu articolul 9 alineatul (2) din aceast? anex?.

50 În plus, acordul are printre altele ca obiectiv, conform articolului 1 litera (a), acordarea unui drept de ?edere pe teritoriul p?r?ilor contractante în favoarea resortisan?ilor statelor membre ale Uniunii ?i ai Confedera?iei Elve?iene.

51 De altfel, aceast? solu?ie urmeaz? linia jurispruden?ei Cur?ii potrivit c?reia libera circula?ie a persoanelor pe care, conform celei de a doua teze a preambulului acordului, p?r?ile contractante sunt hot?râte s? o realizeze între ele pe baza normelor care se aplic? în Uniune ar fi limitat? în cazul în care un resortisant al unei p?r?i contractante ar suferi un dezavantaj în ?ara sa de origine numai pentru motivul c? ?i-a exercitat dreptul la circula?ie (Hot?rârea Bergström, citat? anterior, punctele 27 ?i 28).

52 ?inând seama de considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 1 litera (a) din acord, precum ?i articolul 9 alineatul (2), articolul 13 alineatul (1) ?i articolul 15 alineatul (2) din anexa I la acest acord trebuie interpretate în sensul c? se opun reglement?rii unui stat membru prin care se refuz? beneficiul impozit?rii comune în temeiul a?a-numitei metode de „splitting”, prev?zut? de aceast? reglementare, unor so?i resortisan?i ai acestui stat ale c?ror venituri impozabile sunt supuse în totalitate impozitului pe venit în acela?i stat, pentru simplul motiv c? re?edin?a acestora este situat? pe teritoriul Confedera?iei Elve?iene.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

53 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

Articolul 1 litera (a) din Acordul încheiat între Comunitatea European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, privind libera circula?ie a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999, precum ?i articolul 9 alineatul (2), articolul 13 alineatul (1) ?i articolul 15 alineatul (2) din anexa I la acest acord trebuie interpretate în sensul c? se opun reglement?rii unui stat membru prin care se refuz? beneficiul impozit?rii comune în temeiul a?a-numitei metode de „splitting”, prev?zut? de aceast? reglementare, unor so?i resortisan?i ai acestui stat ale c?ror venituri impozabile sunt supuse în totalitate impozitului pe venit în acela?i stat, pentru simplul motiv c? re?edin?a acestora este situat? pe teritoriul Confedera?iei Elve?iene.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.