

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

24 februarie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a lucrătorilor – Articolul 45 TFUE – Egalitate de tratament între lucrători nerezidenți – Avantaj fiscal care constă în scutirea unor indemnizații plătite de angajator – Avantaj acordat în mod forfetar – Lucrători originari din alt stat membru decât statul locului de muncă – Condiție de reședință la o anumită distanță de frontiera statului membru al locului de muncă”

În cauza C-512/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 9 august 2013, primită de Curte la 25 septembrie 2013, în procedura

C. G. Sopora

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte, domnii A. Tizzano, L. Bay Larsen și T. von Danwitz, președinți de cameră, domnii A. Rosas și A. Arabadjiev, doamna C. Toader, domnii M. Safjan și D. Šváby, doamnele M. Berger și A. Prechal și domnul C. G. Fernlund (raportor), judecători

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 septembrie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Sopora, de P. Kavelaars, de J. Schaap și de J. Korving, belastingadviseurs;
- pentru guvernul olandez, de M. de Ree și de M. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de J. Enegren, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 noiembrie 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea normelor privind libera circulație a lucrătorilor în interiorul Uniunii Europene.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Sopora, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, cu privire la respingerea cererii persoanei interesate de obținere a scutirii forfetare a unei indemnizații legate de locul de muncă pe care acesta îl ocupă în Țările de Jos.

Cadrul juridic

3 Potrivit articolului 31 alineatul 1 din Legea din 1964 privind impozitul pe salarii (Wet op de loonbelasting 1964), în versiunea sa din anul 2012 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe salarii”), remunerația impozabilă cuprinde și anumite indemnizații plătite lucrătorilor.

4 Cu toate acestea, în temeiul articolului 31a alineatul 2 litera e) din Legea privind impozitul pe salarii, indemnizațiile pot fi scutite de acest impozit dacă se acordă pentru a compensa cheltuielile suplimentare, denumite „cheltuieli extrateritoriale”, pe care un lucrător le efectuează ca urmare a șederii, pentru o perioadă care nu depășește opt ani, în afara țării sale de origine.

5 Decretul din 17 mai 1965 de punere în aplicare a Legii din 1964 privind impozitul pe salarii, astfel cum a fost modificat prin Decretul din 23 decembrie 2010, precizează modalitățile de aplicare a acestei legi începând de la 1 ianuarie 2012. Acesta prevede o scutire de impozit pe salarii în favoarea „lucrătorului transfrontalier”, definit la articolul 10e alineatul 2 litera b) după cum urmează:

„lucrătorul recrutat într-un alt stat [...]:

1° care posedă competențe specifice, care nu există sau sunt rare pe piața muncii din Țările de Jos și

2° care, în ultimele 24 de luni înainte de începerea activității în Țările de Jos, a locuit mai mult de două treimi din această perioadă la o distanță mai mare de 150 [de kilometri] de frontiera cu Țările de Jos, cu excluderea părții teritoriale olandeze și a zonei economice exclusive a Regatului, în sensul articolului 1 din Legea de înființare a unei zone economice exclusive.”

6 Din dosarul pe care îl are la dispoziție Curtea reiese că indemnizațiile acordate în prezența unor cheltuieli extrateritoriale sunt scutite de impozite până la limita a 30 % din baza impozabilă, fără să trebuiască să fie aduse dovada existenței acestor cheltuieli (denumite în continuare „norma forfetară”), la cererea comună a „lucrătorului transfrontalier” și a angajatorului. Baza impozabilă este constituită în esență din remunerația aferentă postului și din indemnizația pentru cheltuieli extrateritoriale. Pe de altă parte, este întotdeauna posibil să se facă dovada unor cheltuieli efectuate mai ridicate și să se obțină o scutire a indemnizației menționate în limita acestor cheltuieli. În plus, în ceea ce privește lucrătorul recrutat într-un alt stat membru care nu îndeplinește condiția de a avea reședința la peste 150 de kilometri de frontiera olandeză, și acestuia îi este posibil să obțină o scutire a indemnizației care corespunde cheltuielilor extrateritoriale suportate pe care le poate dovedi.

Litigiul principal și întrebările preliminare

7 Domnul Sopora a fost angajat în Țările de Jos, de la 1 februarie 2012 la 31 decembrie 2012, de o societate afiliată angajatorului său stabilit în Germania. În perioada de 24 de luni anterioară începerii activității sale în Țările de Jos, domnul Sopora avea domiciliul în Germania, la o distanță mai mică de 150 de kilometri de frontiera olandeză. În perioada care a urmat, acesta a avut în continuare domiciliul în Germania, închiriind în același timp un apartament în Țările de Jos pentru a locui în el o parte din săptămână.

8 Domnul Sopora și angajatorul său au solicitat autoritățile competente să aplice norma forfetară.

9 Printr-o decizie din 11 aprilie 2012, confirmată în urma depunerii unei reclamații de către domnul Sopora, autoritatea menționată a considerat că el nu îndeplinea cerința potrivit căreia ar fi trebuit ca, în perioada de 24 de luni anterioară începerii activității sale în Țările de Jos, să fi locuit mai mult de două treimi din această perioadă la o distanță mai mare de 150 de kilometri de frontiera olandeză.

10 Domnul Sopora a introdus o acțiune împotriva acestei decizii în fața Rechtbank te Breda (Tribunalul din Breda). Acesta din urmă a respins acțiunea menționată după ce a considerat în special că cerința potrivit căreia lucrătorul trebuia să aibă reședința la o astfel de distanță de frontiera olandeză nu era contrară dreptului Uniunii.

11 Domnul Sopora a declarat recurs împotriva deciziei Rechtbank te Breda în fața Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos).

12 În decizia de trimitere, această instanță ridică problema conformității normei forfetare cu dreptul Uniunii.

13 Ea arată mai întâi că legiuitorul olandez subliniase că costurile de întreprinere sunt în general mai ridicate în cazul lucrătorilor care provin din alte state membre față de costurile de întreprinere în cazul lucrătorilor stabiliți de mult timp în Țările de Jos. Pentru a evita orice discuție cu privire la cuantumul acestor costuri, legiuitorul menționat ar fi dorit inițial să îi facă să beneficieze de norma forfetară pe primii dintre acești lucrători în orice caz și fără a fi necesară o dovadă suplimentară în acest sens.

14 Instanța de trimitere precizează în continuare motivele pentru care criteriul întemeiat pe o distanță de peste 150 de kilometri de frontiera olandeză a fost introdus începând de la 1 ianuarie 2012.

15 Ea arată că norma forfetară fusese utilizată în mod mai larg decât se prevăzuse la adoptarea sa și că rezulta din aceasta o denaturare a concurenței în regiunea transfrontalieră, în defavoarea lucrătorilor cu reședința în Țările de Jos. Astfel, angajatorii stabiliți în acest stat membru recurgeau mai mult la lucrători care aveau reședința în afara acestuia, căroră puteau, ca urmare a aplicării normei forfetare, să le plătească un salariu inferior, asigurându-le însă o remunerație netă mai ridicată pentru aceeași muncă. Legiuitorul național ar fi dorit să remedieze această situație, excluzând de la beneficiul normei forfetare lucrătorii cu privire la care se putea presupune că suportau cheltuieli extrateritoriale reduse sau egale cu zero în măsura în care puteau să se deplaseze în fiecare zi de la domiciliul lor la locul de muncă și să se întoarcă. Acesta a introdus astfel criteriul întemeiat pe o distanță de 150 de kilometri în linie dreaptă între locul de reședință al lucrătorului situat în statul membru de origine și frontiera olandeză. Legiuitorul menționat a estimat că, dincolo de această distanță, lucrătorul nu putea să se deplaseze în mod cotidian la locul său de muncă și să se întoarcă.

16 Potrivit instanței de trimitere, legiuitorul național a recunoscut că, în ceea ce privește lucrătorii care au reședința în statul membru de origine la o distanță mai mică de 150 de kilometri de frontiera olandeză, distanța care îi separă de locul de muncă poate varia în mod considerabil. Acesta ar fi estimat însă că luarea în considerare a distanței care separă locul de muncă situat în Țările de Jos și locul în care avea reședința lucrătorul, în statul membru de origine, anterior începerii activității sale în Țările de Jos s-ar fi lovit de dificultăți de punere în aplicare de către administrația fiscală.

17 Instanța de trimitere se întreabă în final dacă criteriul distanței reținut este la originea unei distincții între situații comparabile și, în ipoteza în care ar constitui un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor, dacă acesta poate fi justificat.

18 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Există o diferențiere indirectă pe motiv de cetățenie sau un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor – care necesită o justificare – în cazul în care reglementarea dintr-un stat membru permite să se acorde «lucrătorilor transfrontalieri» o indemnizație neimpozabilă pentru cheltuieli extrateritoriale și care permite ca lucrătorului care, în perioada anterioară începerii activității în acest stat membru, locuia în străinătate la o distanță mai mare de 150 de kilometri de frontiera acestui stat membru să i se acorde, fără dovezi suplimentare, o indemnizație neimpozabilă pentru cheltuieli stabilite în mod forfetar, chiar și în cazul în care cuantumul indemnizației depășește cheltuielile extrateritoriale efective, în timp ce, pentru un lucrător care locuia în această perioadă la o distanță mai mică de acest stat membru, indemnizația neimpozabilă este limitată la cuantumul dovedit al cheltuielilor extrateritoriale efective?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: reglementarea olandeză prevăzută de Decretul din 1965 de punere în aplicare a Legii din 1964 privind impozitul pe salarii se întemeiază în acest caz pe motive imperative de interes general?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare: criteriul de 150 de kilometri prevăzută de această reglementare depășește în acest caz ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Cu titlu introductiv, este necesar să se sublinieze că întrebările adresate de instanța de trimitere privesc compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unui avantaj fiscal pe care un stat membru îl acordă unor lucrători care, înainte de a ocupa un loc de muncă pe teritoriul său, aveau reședința în alt stat membru, la o anumită distanță de frontiera sa. Acest avantaj constă în scutirea forfetară de impozitul pe salarii a unei indemnizații pentru cheltuieli extrateritoriale, în limita a 30 % din baza impozabilă, fără ca acești lucrători să fie obligați să demonstreze că au efectuat în mod real aceste cheltuieli și nici că acestea din urmă ating cuantumul acestei indemnizații.

20 Astfel, prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care un stat membru prevede, în favoarea lucrătorilor care aveau reședința într-un alt stat membru înainte de a ocupa un loc de muncă pe teritoriul său, acordarea unui avantaj fiscal care constă în scutirea forfetară a unei indemnizații pentru cheltuieli extrateritoriale, cu condiția ca acești lucrători să fi avut reședința la o distanță mai mare de 150 de kilometri de frontiera sa.

- 21 Potrivit dispozițiilor articolului 45 alineatul (2) TFUE, libera circulație a lucrătorilor implică eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă.
- 22 În special, Curtea a decis că principiul egalității de tratament în materie de remunerare ar fi lipsit de efect dacă și s-ar putea aduce atingere prin dispoziții naționale discriminatorii în materie de impozit pe venit (Hotărârea Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, punctul 12, și Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 23).
- 23 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, precum criteriul reședinței, conduc în fapt la același rezultat (Hotărârea Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punctul 11, și Hotărârea Schumacker, EU:C:1995:31, punctul 26).
- 24 Prin urmare, libertatea de circulație a lucrătorilor, pe de o parte, interzice unui stat membru să adopte o măsură care favorizează lucrătorii care au reședința pe teritoriul său dacă conduce la favorizarea resortisanților naționali, creând astfel o discriminare pe motiv de cetățenie.
- 25 Pe de altă parte, având în vedere modul de redactare a articolului 45 alineatul (2) TFUE, care urmărește eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie „între lucrătorii statelor membre”, interpretat în lumina articolului 26 TFUE, trebuie să se considere că libertatea menționată interzice de asemenea discriminarea între lucrătorii nerezidenți dacă aceasta conduce la favorizarea în mod nejustificat a resortisanților anumitor state membre în raport cu alții.
- 26 De altfel, examinarea reglementării în discuție în litigiul principal trebuie să țină seama de obiectivul urmărit de aceasta, care constă în facilitarea liberei circulații a lucrătorilor care au reședința în alte state membre, care au acceptat un loc de muncă în țările de Jos și care, ca urmare a acestui fapt, riscă să suporte cheltuieli suplimentare, acordând acestor lucrători, iar nu lucrătorilor rezidenți de lungă durată în țările de Jos, beneficiul normei forfetare.
- 27 Legiuitorul olandez, considerând, pe de o parte, că începând de la o anumită distanță între locul de reședință al lucrătorilor în cauză, situat în alt stat membru, și locul de muncă al acestora în țările de Jos nu mai este posibil pentru acești lucrători să efectueze în mod cotidian traseele dus-întors, astfel încât ei sunt în principiu obligați să locuiască și în țările de Jos, și, pe de altă parte, că cheltuielile de întreținere suplimentare care decurg din aceasta sunt considerabile, a stabilit această distanță la 150 de kilometri de frontiera olandeză, iar plafonul cuantumului scutirii forfetare la 30 % din baza impozabilă.
- 28 Astfel cum s-a subliniat la punctul 6 din prezenta hotărâre, din decizia de trimitere reiese că norma forfetară nu se aplică niciodată în defavoarea lucrătorilor menționați. Astfel, dacă cheltuielile extrateritoriale efectuate în mod real depășesc plafonul forfetar de 30 %, aceștia ar putea, chiar și atunci când condițiile stabilite pentru aplicarea regulii forfetare sunt îndeplinite, să obțină o scutire a indemnizației pentru cheltuieli extrateritoriale prin prezentarea de dovezi adecvate.
- 29 Instanța de trimitere ține de asemenea să sublinieze că lucrătorii care nu îndeplinesc condiția de a avea reședința la peste 150 de kilometri de frontiera olandeză pot beneficia de o scutire de indemnizație pentru cheltuieli extrateritoriale efectuate în mod real prin prezentarea de dovezi adecvate, în temeiul normei enunțate la articolul 31a alineatul 2 litera e) din Legea privind impozitul pe salarii. Această situație nu permite însă nicio supracompensare a acestor cheltuieli,

contrar situațiilor în care scutirea fiscală forfetară este aplicată, aceasta din urmă fiind acordată când abstracție de quantumul efectiv al cheltuielilor extrateritoriale și chiar și atunci când quantumul unor astfel de cheltuieli este egal cu zero.

30 Rezultat astfel că toți lucrătorii nerezidenți, indiferent dacă reședința lor se află la peste 150 de kilometri de frontiera olandeză sau la o distanță mai mică de aceasta, pot beneficia de o scutire fiscală a indemnizației pentru cheltuieli extrateritoriale reale. Simplificarea administrativă a declarării acestor cheltuieli extrateritoriale care rezultă din beneficiul normei forfetare este însă rezervată lucrătorilor care au reședința la peste 150 de kilometri de această frontieră.

31 Nu se contestă nici că astfel sunt excluși de la beneficiul normei forfetare cea mai mare parte a lucrătorilor belgieni, precum și o parte a lucrătorilor germani, francezi, luxemburghezi și din Regatul Unit.

32 Or, este inerent acordării în mod forfetar a unui avantaj fiscal, care este presupus să acopere situațiile în care condițiile materiale necesare pentru a beneficia de acest avantaj sunt incontestabil îndeplinite, faptul că există și alte situații în care, pentru diverse motive, aceste condiții sunt de asemenea îndeplinite, aceste alte situații dând de altfel dreptul la acest avantaj prin prezentarea de dovezi adecvate.

33 Deși un stat membru nu poate justifica o derogare de la dispozițiile dreptului Uniunii prin considerații de ordin administrativ (Hotărârea Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, punctul 45), din jurisprudența Curții reiese de asemenea că statelor membre nu li se poate refuza posibilitatea de a realiza obiective legitime prin adoptarea unor norme care sunt ușor de administrat și de controlat de autoritățile competente (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, C-110/05, EU:C:2009:66, punctul 67, Hotărârea Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, punctul 82, și Hotărârea Comisia/Spania, C-400/08, EU:C:2011:172, punctul 124).

34 Așadar, simplul fapt de a stabili limite în ceea ce privește distanța față de locul de reședință al lucrătorilor și plafonul scutirii acordate, luând ca punct de plecare frontiera olandeză și, respectiv, baza impozabilă, chiar dacă, astfel cum subliniază instanța de trimitere, acest lucru are în mod necesar un caracter aproximativ, nu poate în sine să constituie o discriminare indirectă sau un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor. Aceasta cu atât mai mult atunci când, precum în speță, norma forfetară acționează în favoarea lucrătorilor care beneficiază de ea, întrucât reduce considerabil demersurile administrative pe care acești lucrători trebuie să le întreprindă pentru a obține scutirea indemnizației pentru cheltuieli extrateritoriale.

35 Situația ar putea fi totuși diferită dacă, aspect a cărui verificare îi revine instanței de trimitere, limitele menționate ar fi stabilite astfel încât norma forfetară să dea naștere în mod sistematic unei supracompensări clare a cheltuielilor extrateritoriale efectuate în mod real.

36 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la întrebările adresate în articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care un stat membru prevede, în favoarea lucrătorilor care aveau reședința într-un alt stat membru înainte de a ocupa un loc de muncă pe teritoriul său, acordarea unui avantaj fiscal care constă în scutirea forfetară a unei indemnizații pentru cheltuieli extrateritoriale, care ajunge până la 30 % din baza impozabilă, cu condiția ca acești lucrători să fi avut reședința la o distanță mai mare de 150 de kilometri de frontiera sa, cu excepția cazului în care, aspect a cărui verificare îi revine instanței de trimitere, aceste limite ar fi fost stabilite astfel încât această scutire să dea naștere în mod sistematic unei supracompensări clare a cheltuielilor extrateritoriale efectuate în mod real.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care un stat membru prevede, în favoarea lucrătorilor care aveau reședința într-un alt stat membru înainte de a ocupa un loc de muncă pe teritoriul său, acordarea unui avantaj fiscal care constă în scutirea forfetară a unei indemnizații pentru cheltuieli extrateritoriale, care ajunge până la 30 % din baza impozabilă, cu condiția ca acești lucrători să fi avut reședința la o distanță mai mare de 150 de kilometri de frontiera sa, cu excepția cazului în care, aspectul a cărui verificare îi revine instanței de trimitere, aceste limite ar fi fost stabilite astfel încât această scutire să dea naștere în mod sistematic unei supracompensări clare a cheltuielilor extrateritoriale efectuate în mod real.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.