



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

26 mai 2016*

„Trimitere preliminară — Articolele 21 TFUE și 45 TFUE — Libera circulație și libertatea de ședere a persoanelor, precum și a lucrătorilor — Impozit pe venit — Pensie pentru limită de vârstă — Credit fiscal pentru pensionari — Condiții de atribuire — Deținerea unei fișe de reținere a impozitului emise de administrația națională”

În cauza C-300/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal administrativ [Tribunalul Administrativ] (Luxemburg), prin decizia din 16 iunie 2015, primită de Curte la 19 iunie 2015, în procedura

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

împotriva

Directeur de l'administration des contributions directes,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, și domnii A. Borg Barthet și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul luxemburghez, de D. Holderer, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 februarie 2016,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 45 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Charles Kohll și doamna Sylvie Kohll-Schlesser, pensionari cu reședința în Luxemburg, pe de o parte, și directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administrației Contribuțiilor Directe], pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a acorda domnului Kohll un credit fiscal în ceea ce privește anii de impozitare 2009-2011.

Cadrul juridic

Dreptul luxemburghez

- 3 Potrivit articolului 96 alineatul 1 din loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu [Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, modificată] (*Mémorial A* 1967, p. 1228, denumită în continuare „LIR”), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal:

„Sunt considerate venituri care provin din pensii sau din indemnizații:

1. pensiile pentru limită de vârstă și pensiile de urmaș primite în temeiul unei activități salarizate anterioare și celelalte alocații și avantaje, chiar neperiodice sau benevole, primite cu același titlu;
2. restanțele la indemnizații, pensii sau alte alocații periodice și prestațiile accesorii acordate de o casă autonomă de pensii alimentată în tot sau în parte din cotizațiile asiguraților, precum și prestațiile pentru educație și indemnizațiile prevăzute la articolul 96a;

[...]”

- 4 Potrivit articolului 139 ter din LIR, introdus în această lege prin articolul 1, 24° din Legea din 19 decembrie 2008 (*Mémorial A* 2008, p. 2622):

„(1) Oricărui contribuabil care realizează un venit provenit din pensii sau din indemnizații în sensul articolului 96 [alineatul 1 punctele] 1 și 2, cu privire la care dreptul de impunere revine Luxemburgului și care se află în posesia unei fișe de reținere a impozitului, i se acordă un credit fiscal pentru pensionari (CIP). Creditul fiscal nu este luat în considerare decât o singură dată pentru ansamblul pensiilor și al indemnizațiilor acordate persoanei impozabile.

- (2) Creditul fiscal pentru pensionari este de 300 de euro pe an. Quantumul lunar se ridică la 25 de euro. Creditul fiscal pentru pensionari este limitat la perioada în care contribuabilul beneficiază de un venit provenit din pensii sau din indemnizații, în sensul și în condițiile [alineatului 1]. Acesta este plătit de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei în cursul anului de impozitare la care se raportează, potrivit modalităților care urmează a fi stabilite prin regulamentul Marelui Duce menționat [la alineatul] 4. Creditul fiscal pentru pensionari nu se acordă pentru venituri care nu ating cel puțin quantumul de 300 de euro pe an sau, respectiv, de 25 de euro pe lună. Creditul fiscal pentru pensionari este imputabil și restituibil pensionarului exclusiv în cadrul reținerii impozitului pe remunerații și salarii operate în mod corespunzător de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei pe baza unei fișe de reținere a impozitului.

(3) Casa de pensii sau debitorul pensiei care a plătit creditul fiscal pentru pensionari și creditul fiscal monoparental are dreptul să compenseze creditele acordate cu rețineri ale impozitului pozitive sau, dacă este cazul, să solicite rambursarea creditelor fiscale acordate potrivit modalităților care urmează a fi stabilite prin regulamentul Marelui Duce menționat [la alineatul] 4.

(4) Un regulament al Marelui Duce poate preciza modalitățile de aplicare a prezentului articol.”

5 Potrivit articolului 143 alineatul 1 din LIR:

„Se stabilește pentru fiecare salariat, cu excepțiile care urmează a fi prevăzute printr-un regulament al Marelui Duce, o fișă de reținere a impozitului cu indicațiile necesare în vederea aplicării baremului de reținere și destinată să cuprindă menționarea

a) de către Administrația Contribuțiilor Directe, a cerințelor speciale care trebuie respectate la stabilirea reținerii;

b) de către angajator, a remunerațiilor acordate, a reținerilor efectuate și a creditelor fiscale acordate.

[...]”

6 Articolul 144 din LIR prevede:

„Dispozițiile articolelor 136-143 se aplică prin analogie pensiilor și indemnizațiilor restante menționate la punctele 1 și 2 ale articolului 96 [alineatul 1]. Măsurile de adaptare sunt stabilite printr-un regulament al Marelui Duce.”

7 În temeiul articolului 1 alineatul 1 din Regulamentul Marelui Duce din 19 decembrie 2008 privind modalitățile de aplicare a acordării creditului fiscal pentru pensionari (*Mémorial A* 2008, p. 2645):

„Creditul fiscal pentru pensionari (CIP) este acordat de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei pensionarilor acestora care dispun de o fișă de reținere a impozitului pe care este înscrisă mențiunea CIP. În cazul în care un credit fiscal nu este înscris pe fișa de reținere sau dacă pensionatul nu dispune de o fișă de reținere, casa de pensii sau orice alt debitor al pensiei nu are dreptul să acorde un credit fiscal.

[...]”

Convenția de evitare a dublei impuneri dintre Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Țărilor de Jos

8 Convenția dintre Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit și pe avere, semnată la Haga la 8 mai 1968, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „convenția pentru evitarea dublei impuneri”), prevede, la articolul 19, că, sub rezerva dispozițiilor articolului 20 alineatul 1 din această convenție, pensiile și alții remunerații similare plătite unui rezident de unul dintre state pentru o activitate salarizată anterioară nu sunt impozabile decât în acest stat.

9 În temeiul articolului 20 alineatul 1 din convenția menționată, remunerațiile, inclusiv pensiile, plătite de unul dintre statele părți la aceasta, de subdiviziunile sale politice, de colectivitățile locale sau de alte persoane juridice de drept public, fie direct, fie prin reținere din fondurile pe care le-au constituit, unei persoane fizice cu titlul de servicii prestate acestui stat, acestei subdiviziuni, acestei colectivități sau altei persoane de drept public în exercițiul unor funcții cu caracter public, sunt impozabile în statul menționat.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 10 Domnul Kohll și soția sa, doamna Kohll-Schlesser, ambii de cetățenie luxemburgheză, au reședința în Luxemburg. Domnul Kohll beneficiază de două pensii de origine olandeză, care provin de la Shell International BV și, respectiv, de la Sociale Verzekeringsbank (Casa de Asigurări Sociale). Doamna Kohll-Schlesser primește de asemenea o pensie de la aceasta din urmă.
- 11 La 20 februarie 2013, domnul Kohll a formulat o reclamație împotriva buletinelor de impozit pe venit emise pentru anii 2009-2011, pentru motivul că administrația fiscală luxemburgheză nu i-a acordat creditul fiscal pentru pensionari prevăzut la articolul 139 ter din LIR (denumit în continuare „creditul fiscal”).
- 12 Prin decizia din 23 septembrie 2013, directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administrației Contribuțiilor Directe] a respins reclamația formulată de domnul Kohll, pe de o parte, în măsura în care avea ca obiect veniturile obținute în cursul anului 2009, ca fiind tardivă și, prin urmare, inadmisibilă și, pe de altă parte, în măsura în care avea ca obiect veniturile obținute în cursul anilor 2010 și 2011, confirmând că domnul Kohll nu era eligibil să beneficieze de creditul fiscal și impunându-i rectificări ale impozitului pe venit pentru acești ani.
- 13 La 10 decembrie 2013, domnul Kohll și doamna Kohll-Schlesser au sesizat instanța de trimitere, tribunal administratif [Tribunalul Administrativ] (Luxemburg), cu o acțiune prin care se urmărea anularea acestei decizii a directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administrației Contribuțiilor Directe].
- 14 Această instanță apreciază că acțiunea introdusă de doamna Kohll-Schlesser, care nu formulase o reclamație prealabilă în nume propriu la directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administrației Contribuțiilor Directe], este inadmisibilă, însă consideră totuși admisibilă acțiunea formulată de domnul Kohll. Acesta contestă, printre altele, compatibilitatea articolului 139 ter din LIR cu principiul liberei circulații a lucrătorilor prevăzut la articolul 45 TFUE.
- 15 Instanța de trimitere precizează că creditul fiscal se acordă oricărui contribuabil care percepe un venit provenit din pensii sau din indemnizații, în sensul articolului 96 alineatul 1 punctele 1 și 2 din LIR, cu condiția ca dreptul de impozitare să aparțină Marelui Ducat al Luxemburgului și ca persoana impozabilă să dețină o fișă de reținere a impozitului.
- 16 Potrivit acestei instanțe, deși pensiile în discuție în cauza cu care este sesizată sunt impozabile în Luxemburg, este cert, în schimb, că domnului Kohll nu i s-a eliberat o fișă de reținere a impozitului în ceea ce privește pensiile pentru care solicită de drept creditul fiscal.
- 17 În această măsură, instanța de trimitere arată că articolul 139 ter din LIR poate, prin urmare, să creeze o discriminare indirectă, în măsura în care această dispoziție condiționează acordarea creditului fiscal de deținerea de către beneficiarul potențial a unei fișe de reținere a impozitului. Or, acest credit fiscal nu se acordă persoanelor care primesc salarii sau pensii nesupuse unei rețineri la sursă precum pensiile de origine străină.
- 18 În aceste condiții, tribunal administratif [Tribunalul Administrativ] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Principiul liberei circulații a lucrătorilor, înscris, printre altele, la articolul 45 TFUE, se opune dispozițiilor articolului 139 ter alineatul 1 din LIR, în măsura în care acestea rezervă beneficiul creditului fiscal prevăzut la articolul respectiv persoanelor care dețin o fișă de reținere a impozitului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care rezervă beneficiul unui credit fiscal pentru pensionari contribuabililor aflați în posesia unei fișe de reținere a impozitului.

Cu privire la libertatea în discuție

- 20 Este necesar, cu titlu introductiv, să se examineze dacă articolul 45 TFUE, a cărui interpretare este solicitată de instanța de trimitere, poate fi invocat într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește tratamentul fiscal, de către un stat membru, al pensiilor pentru limită de vârstă plătite unui rezident al statului membru respectiv de un debitor stabilit în alt stat membru.
- 21 Astfel, guvernul luxemburghez exprimă îndoieli cu privire la aplicabilitatea acestei dispoziții litigiului principal, iar Comisia Europeană apreciază că dispoziția menționată nu ar fi aplicabilă decât dacă domnul Kohll ar fi devenit rezident luxemburghez anterior pensionării sale, pentru a căuta sau a ocupa un loc de muncă în acest stat membru. Articolul 45 TFUE nu și-ar găsi astfel aplicarea în situația domnului Kohll dacă acesta din urmă s-ar fi instalat în Luxemburg beneficiind deja de statutul de pensionar și fără intenția de a exercita o activitate profesională în acest stat.
- 22 În această privință, trebuie amintit că orice resortisant al Uniunii Europene, indiferent de locul său de reședință și de cetățenia sa, care și-a exercitat dreptul la libera circulație a lucrătorilor și care a desfășurat o activitate profesională în alt stat membru decât cel al reședinței sale, se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 45 TFUE (Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 23 În ceea ce privește, în primul rând, pensia plătită de Shell International domnului Kohll, este cert că aceasta este acordată pentru activitatea salarizată anterioară pe care persoana în cauză a desfășurat-o într-un stat membru, în speță în Țările de Jos, altul decât cel al cărui resortisant este și în care are reședința la data faptelor din litigiul principal.
- 24 Or, întrucât a desfășurat o activitate salarizată în alt stat membru, domnul Kohll și-a utilizat dreptul la liberă circulație prevăzut la articolul 45 TFUE.
- 25 Curtea a decis că faptul că o persoană nu se mai află într-un raport de muncă nu o privează de garanția anumitor drepturi care sunt legate de calitatea de lucrător și că o pensie pentru limită de vârstă, a cărei acordare depinde de existența prealabilă a unui raport de muncă care a încetat, intră în această categorie de drepturi. Astfel, dreptul la pensie este intrinsec legat de calitatea obiectivă de lucrător (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iunie 2000, Seher, C-302/98, EU:C:2000:322, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 26 Situația unui contribuabil precum domnul Kohll, care beneficiază de o pensie plătită pentru o activitate salarizată pe care o desfășura într-un alt stat membru decât cel al cărui resortisant este și în care are reședința la data faptelor din litigiul principal, se distinge astfel de cea a unei persoane care și-a desfășurat întreaga carieră profesională în statul membru al cărui resortisant este și care nu și-a utilizat dreptul de ședere în alt stat membru decât după ce s-a pensionat și care, prin urmare, nu se poate prevala de libera circulație garantată la articolul 45 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punctul 16).
- 27 Această apreciere nu este, pe de altă parte, contrazisă de Hotărârea din 19 noiembrie 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), întrucât Curtea a statuat, la punctul 21 din hotărârea menționată, că o persoană pensionată care părăsește statul membru în care și-a petrecut întreaga viață profesională

pentru a se instala în alt stat membru se poate prevala, atunci când situația sa nu intră în domeniul de aplicare al liberei circulații garantate la articolul 45 TFUE, de dreptul la liberă circulație ca cetățean al Uniunii în temeiul articolului 21 TFUE.

- 28 În consecință, un cetățean și rezident al unui stat membru, precum domnul Kohll, se poate prevala de articolul 45 TFUE în ceea ce privește pensia pentru limită de vârstă plătită pentru activitatea salarizată anterioară într-un stat membru care nu este nici cel al cărui resortisant este, nici cel în care are reședința la data faptelor din litigiul principal, independent de aspectul dacă, după ce a lucrat în acest alt stat membru, s-a instalat în statul membru de origine pentru a-și căuta sau pentru a ocupa un loc de muncă în acest stat.
- 29 În ceea ce privește, în al doilea rând, pensia plătită de casa de asigurări sociale domnului Kohll, din dosarul prezentat Curții reiese că părțile din litigiul principal se opun în ceea ce privește temeiul juridic pe baza căruia această pensie este acordată persoanei în cauză și în ceea ce privește dreptul Marelui Ducat al Luxemburgului de a o impozita, ținând seama de articolul 20 alineatul 1 din convenția pentru evitarea dublei impuneri.
- 30 Instanța de trimitere, deși precizează că această pensie este atribuită oricărei persoane care a avut reședința în Țările de Jos, independent de aspectul dacă această persoană a ocupat un loc de muncă salarizat în această țară, apreciază totuși că aceasta intră în domeniul de aplicare al articolului 19 din convenția pentru evitarea dublei impuneri, chiar dacă această dispoziție vizează pensiile plătite pentru o activitate salarizată.
- 31 Revine instanței de trimitere sarcina să determine temeiul juridic pe baza căruia această pensie este plătită domnului Kohll de casa de asigurări sociale și, în special, să verifice dacă această pensie, deși este atribuită *a priori* oricărui rezident olandez, ar fi fost totuși acordată în speță domnului Kohll în virtutea activității sale salarizate în Țările de Jos, sau dacă cuantumul pensiei menționate este condiționat de calitatea de salariat a persoanei în cauză. În cazul unui răspuns afirmativ, articolul 45 TFUE ar putea fi invocat în litigiul principal, pentru aceleași motive ca cele precizate la punctele 23-28 din prezenta hotărâre.
- 32 În schimb, în cazul în care s-ar constata că nici obligația care revine casei de asigurări sociale de a plăti o pensie domnului Kohll, nici cuantumul acesteia nu depind de calitatea de lucrător a persoanei în cauză, ci de faptul că acesta și-a avut reședința în Țările de Jos, articolul 21 TFUE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, ar putea fi invocat.
- 33 În consecință, întrucât atât articolul 21 TFUE, cât și articolul 45 TFUE sunt susceptibile să fie aplicate în cauza principală, se impune interpretarea acestor două dispoziții.
- 34 În această privință, împrejurarea că, în întrebarea preliminară formulată, instanța de trimitere a vizat doar articolul 45 TFUE nu se opune ca și articolul 21 TFUE să fie interpretat de Curte.
- 35 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a oferi un răspuns util instanței aflate la originea unei trimiteri preliminare, aceasta poate fi obligată să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut trimitere în întrebările sale preliminare (Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 24 și jurisprudența citată).

Cu privire la existența unei restricții

- 36 În ceea ce privește, în primul rând, articolul 45 TFUE, trebuie amintit că, chiar dacă, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile referitoare la libera circulație a lucrătorilor vizează în special garantarea beneficiului tratamentului național în statul membru gazdă, acestea se opun în egală măsură ca statul

membru de origine să împiedice libera acceptare și ocupare a unui loc de muncă, de către unul dintre resortisanții săi, în alt stat membru (Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 36 și jurisprudența citată).

- 37 În speță, potrivit dreptului național, creditul fiscal este acordat contribuabililor care obțin un venit rezultat dintr-o pensie pentru limită de vârstă impozabilă în Luxemburg, al cărei nivel atinge cel puțin 300 de euro pe an sau 25 de euro pe lună și care dețin o fișă de reținere a impozitului.
- 38 Or, astfel cum precizează instanța de trimitere, beneficiarului unei pensii pentru limită de vârstă nu i se eliberează o fișă de reținere a impozitului atunci când această pensie, deși impozabilă în Luxemburg, nu face obiectul unei rețineri la sursă în acest stat membru, ca urmare, în special, a faptului că debitorul pensiei respective este stabilit în alt stat membru.
- 39 În consecință, avantajul fiscal pe care îl constituie creditul fiscal nu este acordat contribuabililor care au reședința în Luxemburg și ale căror pensii impozabile în acest stat membru își au originea în alt stat membru.
- 40 Instituind o diferență de tratament între contribuabilii care au reședința în Luxemburg, în funcție de statul membru în care își au originea pensiile pentru limită de vârstă, impozabile în Luxemburg, de care beneficiază, și refuzând avantajul creditului fiscal contribuabililor în cazul cărora debitorul pensiei este stabilit pe teritoriul unui alt stat membru, legislația națională în discuție în litigiul principal poate descuraja lucrătorii să caute sau să accepte un loc de muncă în alt stat membru decât Marele Ducat al Luxemburgului.
- 41 O astfel de legislație instituie, prin urmare, o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, interzisă, în principiu, de articolul 45 TFUE.
- 42 În ceea ce privește, în al doilea rând, articolul 21 TFUE, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că o legislație națională care dezavantajează anumiți resortisanți naționali pentru simplul motiv că și-au exercitat libertatea de circulație și de ședere într-un alt stat membru constituie o restricție privind libertățile recunoscute la articolul 21 alineatul (1) TFUE oricărui cetățean al Uniunii (Hotărârea din 26 februarie 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 43 Astfel, facilitățile oferite de tratat în materie de circulație a cetățenilor Uniunii nu ar putea produce efecte depline dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite ca urmare a obstacolelor create de șederea sa în alt stat membru în temeiul unei reglementări din statul său de origine care îl dezavantajează pentru simplul fapt că le-a exercitat (Hotărârea din 26 februarie 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 44 În speță, în măsura în care avantajul fiscal pe care îl constituie creditul fiscal este refuzat contribuabilului luxemburghez care și-a exercitat libertatea de circulație și de ședere în alt stat membru decât cel al cărui resortisant este și care beneficiază, în temeiul șederii sale în acest alt stat membru, de o pensie plătită de un debitor stabilit în acest din urmă stat, acest contribuabil luxemburghez este dezavantajat, prin acest fapt, în raport cu contribuabilii care nu și-au exercitat libertatea de circulație și de ședere în alt stat membru. Legislația în discuție în litigiul principal, care induce o asemenea diferență de tratament, este susceptibilă să descurajeze un contribuabil să își exercite această libertate și constituie, astfel, o restricție privind libertățile recunoscute la articolul 21 TFUE.

Cu privire la existența unei justificări

- 45 Asemenea restricții nu pot fi admise decât dacă au în vedere situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă sunt justificate de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în special Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 26).
- 46 În ceea ce privește aspectul dacă situațiile în cauză sunt comparabile obiectiv, trebuie amintit că analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17).
- 47 În această privință, guvernul luxemburghez arată că creditul fiscal a fost instituit pentru a urmări o politică fiscală selectivă în favoarea persoanelor care aparțin celor mai vulnerabile pături sociale, permițându-le să dispună, prin efectul unui asemenea avantaj fiscal, de un venit disponibil mai ridicat.
- 48 Or, prin prisma unui asemenea obiectiv, un contribuabil rezident care primește o pensie pentru limită de vârstă care își are originea în alt stat membru nu se află neapărat într-o situație diferită de cea a unui contribuabil rezident care primește o asemenea pensie de la un debitor stabilit în statul său de reședință, ambii contribuabili putând aparține celor mai vulnerabile pături sociale.
- 49 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 50 În această privință, guvernul luxemburghez arată că sistemul de credit fiscal este justificat de necesitatea păstrării coerenței regimului fiscal național, prevăzând acordarea unui credit fiscal care să fie imputabil și restituibil, într-un mod eficace, echitabil și fezabil, în special fără a determina o sarcină administrativă disproporționată.
- 51 Potrivit acestui guvern, pe de o parte, sistemul de credit fiscal respectiv este singurul care să fie practicabil, fără a atrage constrângeri administrative disproporționate pentru administrații, pentru debitorii veniturilor în cauză, precum și pentru cei administrați. Astfel, doar organismele naționale însărcinate cu acordarea pensiilor și cu plata la trezorerie a impozitului reținut, pe de o parte, ar dispune de informații actualizate care permit acordarea creditului fiscal într-un mod efectiv, just și adecvat și, pe de altă parte, ar fi în măsură să impute sau să restituie, în mod direct și efectiv, acest credit fiscal contribuabililor în cauză.
- 52 Pe de altă parte, sistemul menționat ar fi necesar pentru a păstra coerența regimului fiscal național în ansamblul său și ar exista, în legislația luxemburgheză, o legătură între sistemul de percepere a impozitului, în speță reținerea impozitului din veniturile din pensii în sensul articolului 96 alineatul 1 punctele 1 și 2 din LIR, și creditul fiscal.
- 53 În ceea ce privește, în primul rând, considerațiile de ordin administrativ și practic la care face trimitere guvernul luxemburghez, trebuie amintit că Curtea a statuat deja în mod efectiv 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 (Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 33 și jurisprudența citată).

- 54 Cu toate acestea, trebuie arătat că ceea ce se contestă în cauza principală nu este nici sistemul întemeiat pe reținerea la sursă, nici caracterul adecvat și practic al emiterii unei fișe de reținere a impozitului, ci refuzul absolut de a acorda un avantaj fiscal atunci când contribuabilul în cauză nu este în măsură să prezinte o asemenea fișă, chiar dacă îndeplinește celelalte condiții pentru a putea beneficia de avantajul menționat.
- 55 Or, nu se poate exclude *a priori* ca un contribuabil să fie în măsură să prezinte elemente justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, realitatea și natura cheltuielilor efectuate în alt stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 53).
- 56 Astfel, nimic nu ar împiedica autoritățile fiscale respective să solicite acestui contribuabil dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile de atribuire a avantajului menționat prevăzute de legislația în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu se impune acordarea avantajului solicitat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 54).
- 57 În această privință, guvernul luxemburghez nu a furnizat indicații cu privire la motivele care ar împiedica o întemeiere pe informațiile prezentate de un contribuabil care solicită să beneficieze de creditul fiscal.
- 58 În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 68 din concluzii, guvernul luxemburghez, deși invocă pretensele constrângeri administrative și caracterul lor disproporționat, rămâne totuși vag în ceea ce privește natura lor exactă.
- 59 În orice caz, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că dificultățile practice nu pot justifica prin ele însele atingerea adusă unei libertăți fundamentale garantate de tratat (Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 60 și jurisprudența citată).
- 60 În al doilea rând, dacă necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, Curtea impune o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctele 54 și 55, precum și jurisprudența citată).
- 61 Or, în speță, guvernul luxemburghez nu invocă existența unei legături directe între creditul fiscal și o prelevare fiscală determinată, pensiile care provin dintr-un alt stat membru fiind, la fel ca pensiile de origine luxemburgheză, impozabile în Luxemburg, ci se întemeiază pe existența unei legături între creditul fiscal și o tehnică de impozitare, și anume, reținerea la sursă, aplicată doar pensiilor al căror debitor este stabilit în Luxemburg. Prin urmare, avantajul fiscal în discuție în litigiul principal nu este compensat cu o prelevare determinată, în sensul jurisprudenței citate la punctul anterior din prezenta hotărâre.
- 62 În consecință, este necesar să se constate că restricțiile care decurg din aplicarea legislației fiscale naționale în discuție în litigiul principal, în principiu interzise de articolele 21 TFUE și 45 TFUE, nu pot fi justificate prin motivele invocate de guvernul luxemburghez.
- 63 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 21 TFUE și 45 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care rezervă beneficiul unui credit fiscal pentru pensionari contribuabililor care dețin o fișă de reținere a impozitului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- ⁶⁴ Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolele 21 TFUE și 45 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care rezervă beneficiul unui credit fiscal pentru pensionari contribuabililor care dețin o fișă de reținere a impozitului.

Semnături