Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

10 mai 2012*

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Libera circulație a lucrătorilor — Impozit pe venit — Deducere — Pensii pentru limită de vârstă — Impact asupra pensiilor cu cuantum redus — Discriminare între contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți”

În cauza C-39/10,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 22 ianuarie 2010,

Comisia Europeană, reprezentată de W. Mölls, de K. Saaremäel-Stoilov și de R. Lyal, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Estonia, reprezentată de M. Linntam, în calitate de agent,

pârâtă,

susținută de:

Regatul Spaniei, reprezentat de M. Muñoz Pérez și de A. Rubio Gonzáles, în calitate de agenți,

Republica Portugheză, reprezentată de L. Inez Fernandes, în calitate de agent,

Regatul Suediei, reprezentat de A. Falk, în calitate de agent,

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de S. Ossowski, în calitate de agent,

Republica Federală Germania, reprezentată de J. Möller, de C. Blaschke și de B. Klein, în calitate de agenți,

intervenientе,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnul K. Schiemann, doamna C. Toader (raportor) și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

* Limba de procedură: estona.

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 septembrie 2011,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 24 noiembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, întrucât nu a prevăzut în Legea privind impozitul pe venit (tulumaksuseadus) din 15 decembrie 1999 (RT I 1999, 101, 903), astfel cum a fost modificată prin Legea din 26 noiembrie 2009 (RT I 2009, 62, 405, denumită în continuare „Legea privind impozitul”), aplicarea deducerii individuale nerezidenților al căror venit total este atât de redus încât ar beneficia de această deducere dacă ar fi rezidenți, Republica Estonia nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 45 TFUE și al articolului 28 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic

Recomandarea 94/79/CE

2 Potrivit celui de al treilea, celui de al patrulea și celui de al șaselea considerent ale Recomandării 94/79/CE a Comisiei din 21 decembrie 1993 privind impozitarea anumitor venituri obținute de nerezidenți într-un alt stat membru decât cel de reședință (JO 1994, L 39, p. 22):

„[...] este indicat să se adopte inițiative astfel încât libera circulație a persoanelor să fie pe deplin asigurată pentru buna funcționare a pieței interne și [...] este important ca statele membre să fie informate cu privire la dispozițiile care, în opinia Comisiei, sunt de natură să garanteze nerezidenților dreptul de a beneficia de un tratament fiscal la fel de favorabil precum cel aplicat rezidenților;

[...] această inițiativă nu împiedică Comisia să aibă o politică activă în materie de proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pentru a garanta respectarea principiilor fundamentale ale [Tratatului CE];

[...]

[...] principiul egalității de tratament care decurge din articolul [45 TFUE] și din articolul [49 TFUE] impune ca persoanele care obțin venituri să nu fie private [...] de avantajele și de deducerile fiscale de care beneficiază rezidenții, atunci când partea preponderentă a veniturilor lor este obținută în statul în care își desfășoară activitatea.” [traducere neoficială]

3 Din articolul 1 alineatul (1) din recomandarea menționată rezultă că aceasta privește mai multe categorii de venituri, printre care și pensiile.

4 Articolul 2 alineatul (1) și alineatul (2) primul paragraf din recomandarea menționată are următorul cuprins:

„(1) Statele membre nu supun veniturile prevăzute la articolul 1 alineatul (1), în statul membru de impozitare, unui impozit superior celui pe care acest stat l-ar stabili dacă contribuabilul, soțul și copiii acestuia ar fi rezidenți în acest stat membru.

(2) Aplicarea dispozițiilor alineatului (1) este subordonată condiției ca veniturile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) care sunt impozabile în statul membru în care persoana fizică nu este rezidentă să constituie cel puțin 75 % din venitul total impozabil al acesteia în cursul anului fiscal.” [traducere neoficială]

Convenția încheiată între Republica Finlanda și Republica Estonia pentru evitarea dublei impuneri

5 Articolul 18 alineatul (2) litera (a) din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit și pe avere încheiată la 23 martie 1993 la Helsinki între Republica Finlanda și Republica Estonia (denumită în continuare „convenția pentru evitarea dublei impuneri”) prevede:

„Pensiile plătite și alte alocații, sub formă de plăți periodice sau compensații forfetare, acordate în cadrul legislației referitoare la asigurările sociale a unui stat contractant sau în cadrul oricărui alt plan public organizat de un stat contractant în scop de protecție socială, sunt impozabile numai în acest stat.”

Legea privind impozitul

6 Articolul 1 alineatul 1 din Legea privind impozitul prevede:

„Impozitul pe venit se aplică venitului contribuabilului, odată ce deducerile autorizate de lege au fost efectuate.”

7 Potrivit articolului 2 alineatul 1 din legea menționată, acest impozit:

„[...] se plătește de persoanele fizice și de persoanele juridice nerezidente care obțin venituri impozabile.”

8 Potrivit articolului 12 alineatul 1 din aceeași lege:

„Impozitul pe venit se aplică venitului obținut de o persoană fizică rezidentă în cursul unei perioade de impozitare din orice surse de venituri în Estonia și în afara Estoniei [...]”

9 În plus, în sensul articolului 19 alineatul 2 și al articolului 29 alineatul 9 din Legea privind impozitul, impozitul pe venit se aplică inclusiv pensiilor și, potrivit articolului 41 alineatul 6 din această lege, acest impozit este reținut la sursă.

10 Articolul 23 din Legea privind impozitul prevede:

„O persoană fizică rezidentă poate deduce 27 000 EEK din venitul său obținut în cursul perioadei de impozitare.”

11 Articolul 23^2 din această lege prevede, în plus, o deducere suplimentară din baza impozabilă pentru pensii. Potrivit acestei dispoziții:

„În cazul în care o persoană fizică rezidentă primește o pensie plătită de un stat contractant în temeiul legii, o pensie prin capitalizare obligatorie prevăzută de legislația acestui stat sau o pensie în temeiul unui acord de securitate socială, o deducere suplimentară corespunzătoare cuantumului acestor pensii se aplică venitului acestei persoane, în limita maximă de 36 000 EEK în cursul unei perioade de impozitare.”

12 În plus, în ceea ce privește pensiile primite de rezidenți din partea Republicii Estonia, articolul 42 alineatul 11 din legea menționată prevede:

„În situația unei pensii plătite unei persoane fizice rezidente de statul eston potrivit legii și a unei pensii prin capitalizare obligatorie prevăzute de Legea privind pensiile prin capitalizare, se aplică o deducere suplimentară (articolul 23^2), echivalentă cu cuantumul acestei pensii, anterior calculării reținerii la sursă a impozitului, în măsura în care totuși această deducere nu depășește, într-o lună calendaristică, a douăsprezecea parte din cuantumul prevăzut la articolul 23^2.”

13 În ceea ce privește veniturile obținute de nerezidenți, articolul 28^3 din Legea privind impozitul prevede:

„O persoană fizică rezidentă într-un alt stat al Uniunii Europene poate aplica de asemenea deducerile prevăzute în prezentul capitol venitului său impozabil în Estonia, în măsura în care obține cel puțin 75 % din venitul său impozabil în Estonia în cursul unei perioade de impozitare și prezintă o declarație privind impozitul pe venit al unei persoane fizice rezidente. Prin venit impozabil se înțelege venitul anterior aplicării deducerilor în conformitate cu legislația statului în cauză."

Procedura precontencioasă

14 O persoană de cetățenie estonă cu reședința în Finlanda (denumită în continuare „petenta") a prezentat Comisiei o plângere cu privire la calculul impozitului pe venit care este aplicat în Estonia pensiei pentru limită de vârstă care îi este plătită în acest stat membru. Petenta contesta refuzul autorităților estone de a-i recunoaște dreptul de a beneficia de deducerea din baza impozabilă, precum și de deducerea suplimentară pe care Legea privind impozitul o prevede pentru contribuabilii rezidenți în Estonia.

15 Din cererea introductivă a Comisiei reiese că petenta, după ce a ajuns la vârsta de pensionare în Estonia, s-a stabilit în Finlanda, unde a lucrat și a obținut dreptul la o pensie. Petenta primește astfel două pensii pentru limită de vârstă, în Estonia și, respectiv, în Finlanda, în cuantum aproape identic. Pensia primită în Estonia este supusă impozitului pe venit, în timp ce, în Finlanda, având în vedere nivelul foarte redus al veniturilor totale ale acesteia, petenta nu este supusă la plata impozitului. Pe de altă parte, cuantumul cumulat al celor două pensii nu depășea decât foarte puțin pragul de deducere prevăzut la articolul 23^2 din Legea privind impozitul.

16 Având în vedere aceste elemente, Comisia a considerat că, în temeiul dreptului eston, sarcina fiscală suportată de nerezidenții care se aflau într-o situație analoagă cu cea a petentei este mai ridicată decât cea care s-ar aplica dacă aceștia ar obține totalitatea veniturilor lor în Estonia.

17 Astfel, la 4 februarie 2008, Comisia a adresat o scrisoare de punere în întârziere Republicii Estonia, în care atrăgea atenția acestui stat membru în ceea ce privește eventuala incompatibilitate a dispozițiilor legislației naționale privind impozitarea pensiilor plătite nerezidenților cu articolul 45 TFUE și cu articolul 28 din Acordul privind SEE.

18 Prin scrisoarea din 9 aprilie 2008, Republica Estonia a contestat punctul de vedere exprimat de Comisie. Ea a subliniat că Legea privind impozitul permite aplicarea deducerilor prevăzute de aceasta nerezidenților care obțin în Estonia majoritatea veniturilor lor, respectiv cel puțin 75 % din totalul lor. Această lege le-ar aplica astfel același tratament precum cel prevăzut pentru rezidenți. În schimb, atunci când valoarea veniturilor obținute în Estonia este inferioară acestui procentaj, ar reveni statului membru de reședință obligația de a garanta impozitarea adecvată a contribuabililor care nu au reședința în Estonia.

19 La 17 octombrie 2008, Comisia a adresat Republicii Estonia un aviz motivat în care relua argumentele prezentate în scrisoarea de punere în întârziere și invita acest stat membru să ia măsurile necesare în termen de două luni de la primirea avizului respectiv.

20 În răspunsul său din 18 decembrie 2008 la avizul motivat menționat, Republica Estonia și-a exprimat dezacordul față de obiecțiile Comisiei în ceea ce privește incompatibilitatea Legii privind impozitul cu articolul 45 TFUE. Aceasta a recunoscut totuși că legea menționată avea lacune în raport cu obligațiile care îi revin în temeiul articolului 28 din Acordul privind SEE și s-a declarat pregătită să extindă domeniul de aplicare al articolului 28^3 din legea menționată la resortisanții statelor membre ale Spațiului Economic European.

21 Întrucât argumentele prezentate de Republica Estonia nu au fost convingătoare, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

22 Prin Ordonanța președintelui Curții din 4 iunie 2010 au fost admise intervențiile Regatului Spaniei, Republicii Portugheze și Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord în susținerea concluziilor Republicii Estonia. Prin Ordonanțele din 7 iulie 2010 și din 14 ianuarie 2011, președintele Curții a admis intervențiile Republicii Federale Germania și, respectiv, a Regatului Suediei în susținerea concluziilor Republicii Estonia. Cu toate acestea, Republica Federală Germania nu a prezentat observații.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitatea acțiunii

23 În primul rând, în memoriul în duplică, Republica Estonia, susținută de Regatul Spaniei, arată că acțiunea trebuie declarată inadmisibilă întrucât obiectul acesteia nu este definit în mod clar și precis, iar concluziile au fost formulate în mod echivoc. Comisia nu ar fi menționat în mod clar în ce situații Republica Estonia ar trebui să aplice deducerea prevăzută în ceea ce privește impozitul pe venitul nerezidenților pentru a pune capăt neîndeplinirii obligațiilor imputate, întrucât, în cererea sa introductivă, Comisia declarase că această deducere trebuie acordată în cazul în care venitul total al nerezidenților care primesc o pensie în Estonia este inferior pragurilor de deducere prevăzute de dreptul eston pentru contribuabilii rezidenți în acest stat membru, în timp ce, în memoriul în replică, aceasta ar fi menționat că Republica Estonia ar trebui să țină seama, în vederea acordării deducerii respective, de pragurile de deducere prevăzute eventual în statul membru de reședință al persoanei respective.

24 În această privință, trebuie amintit că din articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură și din jurisprudența Curții referitoare la această dispoziție rezultă că orice cerere de sesizare a instanței trebuie să indice în mod clar și precis obiectul litigiului, precum și expunerea sumară a motivelor invocate pentru a permite pârâtului să își pregătească apărarea, iar Curții, să își exercite controlul. Din cele arătate rezultă că elementele esențiale de fapt și de drept pe care se întemeiază o acțiune trebuie să reiasă în mod coerent și comprehensibil din chiar textul cererii introductive, iar concluziile acesteia din urmă trebuie să fie formulate în mod neechivoc, astfel încât Curtea să nu se pronunțe *ultra petita* sau să nu omită să se pronunțe asupra unei obiecții (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 februarie 2009, Comisia/Polonia, C-475/07, punctul 43, și Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania, C-375/10, punctul 10).

25 Curtea poate analiza din oficiu dacă sunt îndeplinite aceste condiții (a se vedea printre altele Hotărârea din 26 aprilie 2007, Comisia/Finlanda, C-195/04, Rep., p. I-3351, punctele 21 și 22).

26 Curtea a considerat de asemenea că, în cadrul unei acțiuni introduse în temeiul articolului 258 TFUE, aceasta trebuie să prezinte motivele în mod coerent și precis pentru a permite statului membru și Curții să determine cu exactitate întinderea încălcării dreptului Uniunii imputate, condiție necesară pentru ca statul respectiv să poată invoca în mod util mijloacele sale de apărare, iar Curtea să poată verifica existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Comisia/Polonia, punctul 44, și Comisia/Spania, punctul 11).

27 Or, în prezenta procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, trebuie să se constate, pe de o parte, că, în cererea sa introductivă, în special la punctul 25 din aceasta, Comisia a subliniat că, „[a]tunci când legislația unui stat membru prevede un prag sub care se consideră că contribuabilul nu dispune de mijloacele necesare pentru a finanța cheltuielile publice, nu există niciun motiv să se facă o distincție între acești contribuabili, al căror venit este inferior pragului fixat, în funcție de reședința lor”. Astfel, Comisia a indicat în mod clar că, în opinia sa, pentru a stabili dacă nerezidentul care primește o pensie pentru limită de vârstă în acest stat membru are dreptul la deducerea prevăzută pentru impozitul pe venit, Republica Estonia trebuia să țină seama de pragul de deducere stabilit de Legea privind impozitul.

28 Pe de altă parte, în ceea ce privește trimiterea făcută de Comisie la pragurile de deducere stabilite în statul membru de reședință, trebuie să se observe că aceasta se înscria în contextul unei analize a instituției menționate cu privire la jurisprudența care rezultă din Hotărârea din 14 februarie 1995,

Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225), analiză din care Comisia a dedus în mod precis că, atunci când venitul total al contribuabilului este atât de redus încât nu este supus niciunui impozit în statul membru de reședință, acesta se află într-o situație similară celei a rezidentului din statul membru în care sunt obținute veniturile respective. Acest stat ar trebui, în consecință, „să aplice propriile sale norme în materie de deducere fiscală, care definesc în ce măsură contribuabilii sunt capabili să plătească impozite destinate acoperirii nevoilor țării".

29 În orice caz, niciunul dintre elementele care reies din dosar nu permite să se concluzioneze că cererea introductivă nu a permis Republicii Estonia să invoce mijloacele sale de apărare și că Curtea nu a fost pusă în situația de a putea analiza existența neîndeplinirii obligațiilor.

30 Așadar, excepția de inadmisibilitate ridicată de Republica Estonia nu este fondată și trebuie respinsă.

31 În al doilea rând, întrucât excepția de inadmisibilitate invocată de Regatul Spaniei și de Republica Portugheză se confundă în mare măsură cu mijlocul de apărare întemeiat pe Recomandarea 94/79 pe care îl invocă Republica Estonia, Curtea consideră oportun să unească eventuala sa analiză cu cea a fondului cauzei.

32 În al treilea rând, trebuie arătat că, potrivit concluziilor din cererea introductivă, Comisia solicită Curții să constate că, întrucât nu a prevăzut, în Legea privind impozitul, aplicarea deducerii pentru nerezidenții al căror venit total este atât de redus încât ar beneficia de această deducere dacă ar fi rezidenți, Republica Estonia nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 45 TFUE și al articolului 28 din Acordul privind SEE. Astfel, aceste concluzii par să vizeze legislația națională în ceea ce privește toate veniturile supuse legii menționate.

33 Cu toate acestea, din conținutul memoriilor Comisiei reiese că, în argumentele înaintate în susținerea obiecțiilor comunicate Republicii Estonia, această instituție se referă numai la tratamentul fiscal al pensionarilor care se află în aceeași situație cu petenta. Pe de altă parte, în ședință, Comisia a precizat că cererea sa de constatare a neîndeplinirii obligațiilor privește numai pensiile nerezidenților.

34 Prin urmare, trebuie să se considere că prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor privește numai aplicarea normelor Legii privind impozitul pensiilor pentru limită de vârstă plătite unor nerezidenți care se află într-o situație precum cea a petentei.

Cu privire la fond

Argumentele părților

35 În acțiunea formulată, Comisia susține, în esență, că, prin excluderea pensionarilor nerezidenți de la beneficiul deducerilor prevăzute prin Legea privind impozitul, atunci când persoanele interesate obțin mai puțin de 75 % din veniturile lor în Estonia, această lege plasează acești contribuabili, din cauza faptului că, precum petenta, și-au exercitat dreptul la libera circulație a lucrătorilor, într-o situație mai puțin favorabilă decât cea pe care ar fi avut-o dacă nu ar fi exercitat acest drept, chiar dacă, având în vedere cuantumul redus al pensiilor lor, aceștia se află într-o situație comparabilă cu cea a rezidenților care au venituri cu nivel similar. Prin urmare, legea menționată ar constitui un obstacol în calea liberei circulații a persoanelor, astfel cum este aceasta consacrată la articolul 45 TFUE și la articolul 28 din Acordul privind SEE.

36 Într-adevăr, astfel cum ar reieși din Hotărârea Schumacker, citată anterior, după cum este confirmată prin Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin (C-169/03, Rec., p. I-6443), persoanele care nu obțin decât o mică parte din venitul lor în statul membru de reședință s-ar afla, din punctul de vedere al tratamentului lor fiscal, într-o poziție comparabilă cu cea a persoanelor care au reședința în statul membru în care își obțin veniturile. Atunci când veniturile unei persoane sunt foarte puțin sau deloc

impozabile în statul său membru de reședință, acest stat nu ar putea garanta deducerea din baza impozabilă a impozitelor plătite pentru veniturile obținute într-un alt stat membru. În aceste împrejurări, potrivit Comisiei, revine statului membru de origine a venitului să îi aplice acestuia propriile sale reguli în materie fiscală, în special dreptul de a beneficia de deduceri fiscale.

37 În consecință, astfel cum ar fi recunoscut Curtea în Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451), și în Hotărârea Wallentin, citată anterior, atunci când un stat membru acordă o deducere pentru veniturile care se situează sub anumite valori în scopul de a garanta contribuabililor minimul vital, un astfel de avantaj ar trebui să fie recunoscut și nerezidenților, întrucât este acordat în funcție de situația personală a contribuabilului.

38 Republica Estonia răspunde, cu susținerea tuturor intervenientelor, că diferența de tratament între rezidenți și nerezidenți prevăzută de Legea privind impozitul nu constituie o restricție în calea liberei circulații a persoanelor, întrucât aceasta nu dă naștere unei discriminări între persoane aflate în situații comparabile.

39 Republica Estonia amintește, în această privință, că din Hotărârea Schumacker, citată anterior, reiese că situația rezidenților și cea a nerezidenților trebuie considerate comparabile numai în cazul în care aceștia din urmă nu obțin partea cea mai importantă a venitului lor în statul membru de reședință, ci într-un alt stat membru. Numai în acest caz, acest din urmă stat nu ar putea aplica nerezidenților un tratament fiscal diferit de cel aplicat rezidenților.

40 Astfel, pentru a garanta egalitatea de tratament între rezidenții și nerezidenții care se află într-o situație comparabilă, Legea privind impozitul ar aplica nerezidenților deducerile în cauză atunci când obțin 75 % din venitul lor mondial în Estonia. Calculul venitului impozabil ar fi întemeiat pe legea statului membru de reședință a persoanei în cauză și, în vederea determinării părții obținute în Estonia, nerezidentul ar fi obligat să prezinte o probă emisă de administrația fiscală a statului său membru de reședință.

41 Pe de altă parte, în opinia Republicii Estonia, prin introducerea acestei acțiuni, Comisia nu ar fi respectat Recomandarea 94/79, în care a arătat că egalitatea de tratament fiscal aplicată rezidenților și nerezidenților se impune numai atunci când nerezidenții obțin cel puțin 75 % din veniturile obținute pe parcursul anului fiscal în cauză în statul membru care le impozitează.

42 În ceea ce privește, mai precis, situația petentei, Regatul Spaniei și Republica Portugheză subliniază, în plus, că statul membru de reședință, în speță Republica Finlanda, a luat în considerare totalitatea veniturilor obținute de contribuabilul în cauză atât în acest stat membru, cât și într-un alt stat membru și că nu le-a impozitat, întrucât valoarea totală a veniturilor nu depășea venitul minim scutit de impozit. Printr-un raționament *per a contrario*, aceste interveniente evidențiază că, dacă statul membru de reședință ar fi stabilit un venit minim scutit mai redus, veniturile acestui contribuabil ar fi putut fi grevate de impozit și, în acest caz, valoarea impozitului plătit în Estonia ar fi fost dedusă. Astfel, Legea privind impozitul nu ar fi fost contrară liberei circulații a lucrătorilor.

43 Regatul Unit adaugă că soluția propusă de Comisie pentru a evita ca nerezidentul în Estonia să beneficieze de un avantaj social superior rezidentului, care constă în luarea în considerare de către autoritățile acestui stat membru, în vederea aplicării deducerii, a venitului mondial al contribuabilului în cauză, nu este corectă. Astfel, potrivit convenției pentru evitarea dublei impuneri, ar fi imposibilă aplicarea unui impozit în Estonia asupra veniturilor obținute în Finlanda. Republica Estonia nu ar fi, așadar, în măsură să calculeze venitul mondial al contribuabilului respectiv, în timp ce Republica Finlanda ar putea să o facă, ținând seama de faptul că acest contribuabil are reședința în Finlanda și că autoritățile finlandeze ar avea competența să obțină informații și documente din partea sa. Analiza Comisiei ar avea ca rezultat că Republica Estonia ar trebui să aplice tranșa sa de bază neimpozabilă numai venitului obținut în Estonia și că nerezidentul ar avea de câștigat din luarea în considerare a situației sale personale și familiale atât în Estonia, cât și în Finlanda.

44 În aceste privințe diferite, Comisia arată că, spre deosebire de ceea ce susțin pârâta și intervenientele, în Hotărârea Schumacker, citată anterior, Curtea a constatat că, atunci când contribuabilul nu obține un venit semnificativ în statul membru de reședință, statul membru în care acesta obține veniturile ar trebui să îi acorde aceleași avantaje precum cele acordate rezidenților care obțin numai venituri în acest stat. Curtea ar fi admis astfel că, deși, în împrejurări normale, statul membru în care este obținut un venit poate lăsa statului membru de reședință preocuparea de a asigura un nivel de impozitare adaptat mijloacelor contribuabilului, statul membru în care este obținut acest venit este obligat să ia în considerare situația personală a contribuabilului atunci când statul membru de reședință nu ar fi în măsură să o facă. În mod identic, atunci când veniturile unui contribuabil sunt foarte puțin sau deloc impozabile în statul său membru de reședință, acest stat nu ar putea garanta deducerea din baza impozabilă a impozitelor plătite asupra veniturilor obținute într-un alt stat membru.

45 În ceea ce privește modalitățile de calcul al veniturilor nerezidentului, Comisia subliniază că Republica Estonia are dreptul de a lua în considerare venitul mondial al contribuabilului pentru a calcula impozitul căruia acesta ar fi, dacă este cazul, supus în Estonia. Dacă venitul mondial al contribuabilului este inferior pragului de impozitare aplicabil în Estonia, acesta nu ar trebui să fie supus niciunui impozit în Estonia. Dacă, în schimb, venitul său mondial depășește pragul aplicabil în Estonia, acesta ar putea fi supus impozitului pe venit. Aceasta nu ar conduce la o impozitare a veniturilor obținute în alte state membre decât Republica Estonia, ci ar însemna doar determinarea capacității contribuabilului în scopul impozitării numai a veniturilor obținute în Estonia.

46 În ceea ce privește argumentele pârâtei referitoare la Recomandarea 94/79, Comisia afirmă că acest act nu este obligatoriu. Acesta nu ar putea avea drept obiect completarea normelor de drept primar cu privire la libera circulație a persoanelor și, în orice caz, nu ar limita puterea de apreciere a Comisiei. Această recomandare ar propune numai adoptarea unor măsuri naționale de punere în aplicare a dreptului Uniunii fără a afecta corecta executare a obligațiilor care rezultă din tratate. Pe de altă parte, din moment ce recomandarea menționată a fost adoptată înainte de pronunțarea Hotărârii Schumacker, citată anterior, aceasta și-ar fi pierdut chiar rațiunea de a fi.

Aprecierea Curții

– Cu privire la motivul întemeiat pe încălcarea articolului 45 TFUE

47 Trebuie amintit, cu titlu preliminar, că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 21, Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29, precum și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 28). De asemenea, normele fiscale de drept național trebuie adoptate cu respectarea libertăților garantate de tratate și, în special, a libertății de circulație a lucrătorilor, astfel cum este aceasta consacrată la articolul 45 TFUE.

48 În această privință, în principiu, este incompatibil cu normele privind libera circulație ca unui lucrător care a exercitat acest drept 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 normele menționate. Cu toate acestea, trebuie amintit că o discriminare nu poate reieși decât din aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Schumacker, punctul 30, și Gschwind, punctul 21, și Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta, C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 18).

49 Or, în materia impozitelor directe, rezidenții și nerezidenții nu se află, ca regulă generală, în situații comparabile, întrucât venitul obținut pe teritoriul unui stat membru 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, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, 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 (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Schumacker, punctele 31 și 32, precum și Gschwind, punctul 22).

50 La punctul 34 din Hotărârea Schumacker, citată anterior, Curtea a statuat că faptul că un stat membru nu permite unui nerezident să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă unui rezident nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective dintre situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (a se vedea Hotărârea Gschwind, citată anterior, punctul 23).

51 Nu ar putea exista discriminare în sensul tratatului între rezidenți și nerezidenți decât dacă, în pofida faptului că își au reședința în state membre diferite, s-ar demonstra că, ținând cont de obiectul și de conținutul prevederilor naționale în cauză, cele două categorii de contribuabili se găsesc într-o situație comparabilă (a se vedea Hotărârea Gschwind, citată anterior, punctul 26).

52 Aceasta este situația atunci când un nerezident care nu obține un venit important în statul membru de reședință și obține cea mai mare parte a veniturilor impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul membru în care este încadrat în muncă se află într-o situație comparabilă cu cea a rezidenților acestui din urmă stat, din moment ce, într-o astfel de situație, statul membru de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale. În consecință, din punctul de vedere al tratamentului său fiscal, acesta trebuie tratat ca un rezident în statul membru în care este încadrat în muncă, iar acest stat trebuie să îi acorde avantajele fiscale pe care le prevede pentru rezidenți (a se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Schumacker, punctele 36 și 37, precum și Gschwind, punctul 27).

53 Tot potrivit jurisprudenței Curții, într-o situație în care nu se obține niciun venit impozabil în statul membru de reședință, potrivit legislației fiscale a acestui stat (a se vedea în acest sens Hotărârea Wallentin, citată anterior, punctul 18), o discriminare ar putea apărea dacă situația personală și familială a unei persoane precum petenta nu ar fi luată în considerare nici în statul membru de reședință, nici în statul membru în care este încadrată în muncă (a se vedea în acest sens Hotărârea Wallentin, citată anterior, punctul 17).

54 Astfel, în cazul în care aproape 50 % din veniturile totale ale persoanei interesate sunt obținute în statul său membru de reședință, acesta din urmă ar trebui, în principiu, să fie în măsură să ia în considerare capacitatea sa contributivă și situația sa personală și familială potrivit modalităților prevăzute de legislația acestui stat (a se vedea Hotărârea Gschwind, citată anterior, punctul 29).

55 Cu toate acestea, într-un caz precum cel al petentei care, ca urmare a cuantumului redus al veniturilor sale globale, nu este, în temeiul legislației fiscale din statul membru de reședință, impozabilă în acesta din urmă, acest stat nu este în măsură să ia în considerare capacitatea contributivă și situația personală și familială a persoanei interesate, în special consecințele asupra acesteia a impozitării veniturilor obținute într-un alt stat membru.

56 În astfel de împrejurări, refuzul statului membru în care sunt obținute veniturile respective de a acorda o deducere prevăzută de reglementarea sa fiscală sancționează contribuabilii nerezidenți, precum petenta, pentru simplul fapt de a fi exercitat libertățile de circulație garantate de Tratatul FUE.

57 Diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de reglementare nu ar putea să fie justificată decât dacă s-ar întemeia pe considerații obiective proporționale cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen, C-520/04, Rec., p. I-10685, punctul 32).

În această privință, chiar dacă Republica Estonia a arătat că respectiva condiție urmărește să evite ca contribuabilul nerezident să cumuleze deduceri în fiecare dintre statele membre în cauză, trebuie să se constate că, într-o situație precum cea a petentei, nu poate exista un cumul nejustificat de avantaje.

58 Prin urmare, și în măsura precizată mai sus, caracterul general al condiției prevăzute la articolul 28^3 din Legea privind impozitul, care nu ia în considerare situația personală și familială a contribuabililor respectivi, este de natură să sancționeze persoanele precum petenta care au folosit facilitățile prevăzute de normele privind libera circulație a lucrătorilor și se dovedește, în consecință, incompatibil cu cerințele tratatelor, astfel cum rezultă acestea din articolul 45 TFUE.

59 Prin urmare, motivul întemeiat pe încălcarea articolului 45 TFUE trebuie considerat fondat.

60 Cu toate acestea, potrivit Republicii Estonia, Recomandarea 94/79, în temeiul conținutului și al naturii sale, constituie un obstacol în calea constatării neîndeplinirii obligațiilor invocate.

61 Este adevărat că, la articolul 2 alineatul (2) din recomandarea menționată, Comisia a arătat că statele membre nu trebuie să supună veniturile persoanelor fizice nerezidente unui impozit superior celui al rezidenților, în cazul în care veniturile care sunt impozabile în statul membru în care persoana fizică nu este rezidentă constituie cel puțin 75 % din venitul total impozabil al acesteia în cursul anului fiscal.

62 Republica Estonia arată că, în caz contrar, aceasta ar avea dreptul să trateze în mod diferit rezidenții și nerezidenții.

63 Cu toate acestea, trebuie amintit că, în temeiul articolului 288 ultimul paragraf TFUE, recomandările se numără printre actele instituțiilor Uniunii care nu sunt obligatorii. Pe de altă parte și astfel cum a amintit avocatul general la punctul 60 din concluzii, procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor are la bază constatarea obiectivă a nerespectării de către un stat membru a obligațiilor pe care i le impune dreptul Uniunii, astfel încât principiul respectării încrederii legitime nu poate fi invocat, în speță, de Republica Estonia ca să împiedice constatarea obiectivă a nerespectării de către aceasta a obligațiilor pe care i le impune tratatul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania, C-562/07, Rep., p. I-9553, punctul 18).

64 Trebuie arătat de asemenea că în al patrulea considerent al Recomandării 94/79 se afirmă că aceasta nu împiedică Comisia să aibă o politică activă în materie de proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor pentru a garanta respectarea principiilor fundamentale ale tratatului.

65 În aceste condiții, Recomandarea 94/79 nu constituie un obstacol în calea constatării neîndeplinirii obligațiilor prevăzute la articolul 45 TFUE. Așadar, nu este necesară analizarea de către Curte a aspectului dacă Regatul Spaniei și Republica Portugheză erau îndreptățite, în etapa intervenției lor, să invoce o excepție de inadmisibilitate, întemeiată pe adoptarea acestei recomandări, împotriva acțiunii Comisiei.

– Cu privire la motivul întemeiat pe încălcarea articolului 28 din Acordul privind SEE

66 Deși, în apărarea sa, Republica Estonia s-a prevalat de argumentele referitoare la motivul întemeiat pe articolul 45 TFUE pentru a contesta și motivul întemeiat pe articolul 28 din Acordul privind SEE, aceasta a recunoscut necesitatea de a completa articolul 28^3 din Legea privind impozitul „în vederea extinderii domeniului de aplicare al acestui text și la cetățenii statelor membre ale Spațiului Economic European”.

67 În această privință, trebuie să se sublinieze că legislația estonă nu recunoaște nicio posibilitate de acordare a avantajului fiscal în cauză persoanelor titulare ale unei pensii în Estonia care au reședința în unul dintre statele terțe, membre ale Acordului privind SEE. Având în vedere că dispozițiile

articolului 28 din Acordul privind SEE au aceeași valoare juridică cu cea a dispozițiilor, identice, în esență, ale articolului 45 TFUE, considerațiile de mai sus pot fi transpuse *mutatis mutandis* în cazul articolului 28 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia, C-104/06, Rep., p. I-671, punctul 32).

68 Din tot ceea ce precedă reiese că, prin excluderea pensionarilor nerezidenți de la beneficiul deducerilor prevăzute prin Legea privind impozitul, atunci când, având în vedere cuantumul redus al pensiilor lor, aceștia nu sunt impozabili în statul membru de reședință, în temeiul legislației fiscale din acesta din urmă, Republica Estonia nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 45 TFUE și al articolului 28 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 În temeiul 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 Estonia la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Estonia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

70 În temeiul articolului 69 alineatul (4) din Regulamentul de procedură, Regatul Spaniei, Republica Portugheză, Regatul Suediei, Regatul Unit, precum și Republica Federală Germania suportă propriile cheltuieli de judecată.

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

1) Prin excluderea pensionarilor nerezidenți de la beneficiul deducerilor prevăzute prin Legea privind impozitul pe venit (tulumaksuseadus) din 15 decembrie 1999, astfel cum a fost modificată prin Legea din 26 noiembrie 2009, atunci când, având în vedere cuantumul redus al pensiilor lor, aceștia nu sunt impozabili în statul membru de reședință, în temeiul legislației fiscale din acesta din urmă, Republica Estonia nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 45 TFUE și al articolului 28 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

2) Obligă Republica Estonia la plata cheltuielilor de judecată.

3) Regatul Spaniei, Republica Portugheză, Regatul Suediei, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Republica Federală Germania suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături