HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

19 noiembrie 2015*

„Trimitere preliminară — Libera circulație a persoanelor — Egalitate de tratament — Impozit pe venit — Venituri ale contribuabililor nerezidenți care sunt supuse unei prelevări la sursă — Excluderea oricărei deduceri fiscale legate de situația personală a contribuabilului — Justificare — Posibilitatea contribuabililor nerezidenți de a opta pentru regimul aplicabil contribuabililor rezidenți și de a beneficia de deducerile menționate”

În cauza C-632/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 25 noiembrie 2013, primită de Curte la 3 decembrie 2013, în procedura

Skatteverket

împotriva

Hilkka Hirvonen,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Borg Barthet, îndeplinind funcția de președinte de cameră, doamna M. Berger (raportor) și domnul S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Skatteverket, de T. Wallén;

— pentru doamna Hirvonen, de ea însăși;

— pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de K. Sparrman, de L. Swedenborg și de C. Hagerman, în calitate de agenți;

— pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

— pentru guvernul danez, de C. Thorning și de M. Wolff, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: suedeza.

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul spaniol, de L. Banciella Rodríguez-Miñón și de A. Rubio González, în calitate de agenți;

— pentru guvernul olandez, de M. Bulterman și de M. de Ree, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de J. Martins da Silva și de M. Rebelo, în calitate de agenți;

— pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de J. Enegren, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 45 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (Administrația Fiscală), pe de o parte, și doamna Hirvonen, pe de altă parte, în legătură cu refuzul primei părți de a-i acorda celei de a doua avantaje fiscale privind impozitul pe venit pentru anul 2005.

Cadrul juridic

3 În temeiul Legii (1999:1229) privind impozitul pe venit [Inkomstskattelagen (1999:1229), denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”], contribuabilii rezidenți în Suedia sunt supuși unei obligații fiscale nelimitate, în sensul că sunt impozitați în acest stat membru cu privire la toate veniturile pe care le obțin atât pe teritoriul național, cât și în străinătate.

4 În această privință, Legea privind impozitul pe venit face distincție între veniturile profesionale, mai precis veniturile obținute din muncă sub diferite forme, și veniturile din capital, această din urmă categorie de venituri fiind impozitată separat. La calcularea venitului impozabil se aplică o reducere pentru cheltuielile efectuate pentru dobândirea și conservarea acestor venituri impozabile. În plus, pot fi acordate o reducere de bază și anumite alte deduceri în funcție de situația personală a contribuabilului în cauză.

5 Veniturile profesionale impozabile sunt supuse unui impozit pe venit comunal și național. Cota de impozitare pe venitul comunal are caracter proporțional și variază, în funcție de comună sau de regiune, între 29 % și 34 %. În medie, ea este puțin mai mare de 30 %.

6 Cota de impozitare pe venitul național este progresivă și se situează între 20 % și 22 %. Acest impozit este prelevat din veniturile profesionale atunci când venitul impozabil depășește un anumit nivel. Veniturile din capital impozabile sunt supuse unei cote de impozitare naționale de 30 %.

7 Dacă se înregistrează un deficit ca urmare a calculului veniturilor din capital, se acordă o reducere de 30 % din partea de deficit inferioară sumei de 100 000 de coroane suedeze (SEK) (aproximativ 10 600 de euro) și de 21 % din restul deficitului.

8 La rândul lor, contribuabilii nerezidenți sunt, în principiu, supuși în Suedia unei obligații fiscale limitate, veniturile lor obținute din muncă făcând obiectul unei cote de impozitare definitivă la sursă de 25 % (denumită în continuare „regimul de impozitare la sursă”), în temeiul Legii (1991:586) privind impozitarea specială a venitului persoanelor cu domiciliul în străinătate [Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, denumită în continuare „Legea privind impozitarea specială a venitului”].

9 Pentru contribuabilul nerezident nu există un drept de deducere nici pentru cheltuielile legate de dobândirea și conservarea veniturilor, nici pentru cheltuielile personale. În schimb, cota de impozitare este inferioară celei aplicate în cadrul regimului impozitului pe venit al contribuabililor rezidenți (denumit în continuare „regimul comun de impozitare”). Întrucât prelevarea la sursă este definitivă, contribuabilul nerezident nu mai este obligat să își declare veniturile. Potrivit instanței de trimitere, obiectivul unei asemenea impozitări la sursă constă în ajutarea contribuabilului și, în același timp, în simplificarea sarcinilor administrative ale Trezoreriei publice.

10 În temeiul articolului 5 din Legea privind impozitarea specială a venitului, din veniturile impozabile fac parte, printre altele, remunerațiile și alte avantaje comparabile care provin dintr-un loc de muncă sau dintr-un stagiu remunerat în Suedia. În schimb, obligația fiscală în sensul acestei legi nu se aplică nici veniturilor rezultate dintr-o activitate economică independentă exercitată în Suedia, nici veniturilor din capital, acestea fiind supuse regimului comun de impozitare.

11 Atunci când depășesc un anumit prag, veniturile constituite din pensii sau din indemnizații de boală plătite în aplicarea legislației privind securitatea socială sunt de asemenea impozabile în temeiul articolului 5 primul paragraf punctul 4 din Legea privind impozitarea specială a venitului. Totuși, o parte din aceste venituri este scutită de impunere. Această scutire, care a fost introdusă pentru a evita ca impozitul plătit să fie mai ridicat decât cel datorat de persoanele supuse unei obligații fiscale nelimitate, a fost stabilită astfel încât să corespundă reducerii maxime aplicate în cadrul regimului comun de impozitare.

12 Începând din anul 2005, în urma Hotărârii Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), contribuabilii nerezidenți au posibilitatea de a alege regimul comun de impozitare, în locul regimului de impozitare la sursă. Atunci când optează pentru primul dintre aceste regimuri, persoanele respective beneficiază de o reducere în funcție de cheltuielile de obținere și de conservare a veniturilor. Dacă au dobândit totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor lor în Suedia, ele au dreptul și la anumite alte facilități fiscale, precum posibilitatea de a deduce, în anumite condiții, cheltuielile referitoare la dobânzile aferente unui împrumut, care nu pot fi deduse în statul de reședință.

Procedura principală și întrebarea preliminară

13 Doamna Hirvonen și-a stabilit reședința obișnuită în Finlanda în anul 2000, după ce a lucrat în Suedia pe durata întregii sale vieți profesionale. Veniturile sale provin în mod exclusiv din Suedia și sunt constituite dintr-o pensie, dintr-o rentă viageră și din indemnizații de boală. În anul în discuție în litigiul principal, cu excepția cheltuielilor curente, ea a efectuat în Finlanda numai costuri privind dobânzile plătite pentru un credit imobiliar (denumite în continuare „dobânzile aferente împrumutului”).

14 În temeiul convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între Suedia și Finlanda, în versiunea sa aplicabilă litigiului principal, veniturile percepute în Suedia sunt impozabile exclusiv în acest stat membru. Întrucât doamna Hirvonen nu a obținut niciun venit în Finlanda, ea nu și-a putut deduce dobânzile aferente împrumutului în cadrul unei impozitări în acest din urmă stat.

15 La rândul său, Administrația Fiscală suedeză a impozitat veniturile doamnei Hirvonen aferente anului 2005 pe baza Legii privind impozitarea specială a venitului, fără a-i acorda deducerea dobânzilor sale aferente împrumutului.

16 Doamna Hirvonen, care refuzase ca veniturile sale să fie impozitate în cadrul regimului comun de impozitare, întrucât o asemenea impozitare ar fi determinat în privința sa o sarcină fiscală mai mare decât cea care rezultă din regimul de impozitare la sursă, inclusiv în cazul în care s-ar ține seama de deducerea dobânzilor sale aferente împrumutului, a contestat această decizie la länsrätten i Stockholms län (Tribunalul Administrativ Departamental din Stockholm), invocând dreptul de a beneficia de o asemenea deducere în cadrul regimului de impozitare la sursă. Instanța menționată a respins acțiunea.

17 Kammarrätten i Stockholm (Curtea Administrativă de Apel din Stockholm), la care doamna Hirvonen formulase apel împotriva deciziei länsrätten i Stockholms län (Tribunalul Administrativ Departamental din Stockholm), i-a acordat persoanei interesate dreptul la deducere solicitat, întemeindu-se pe legislația Uniunii. Administrația Fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

18 În fața acestei din urmă instanțe, Administrația Fiscală susține că deducerea dobânzilor plătite pentru un credit imobiliar nu este posibilă decât în cadrul regimului comun de impozitare, regim pe care contribuabilii nerezidenți au posibilitatea de a-l alege. Curtea ar fi confirmat legalitatea unui asemenea drept de opțiune în Hotărârea Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). În plus, situația din cauza principală nu ar fi, potrivit acestei administrații, comparabilă cu cea în care s-a pronunțat Hotărârea Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Sensul și finalitatea impozitării la sursă, a cărei existență este recunoscută ca principiu fundamental de drept fiscal internațional, și anume să reducă sarcina contribuabilului și să simplifice atribuțiile administrației, instituită prin Legea privind impozitarea specială a venitului, s-ar opune posibilității de a deduce costurile și cheltuielile efectuate.

19 Cu toate acestea, instanța de trimitere observă anumite puncte de convergență între cauza principală și cea în care s-a pronunțat Hotărârea Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), întrucât, în această din urmă cauză, Curtea a considerat că împrejurarea că un contribuabil nerezident are posibilitatea de a opta pentru regimul fiscal al contribuabililor rezidenți, în loc să fie supus celui aplicabil contribuabililor nerezidenți, nu poate înlătura caracterul discriminatoriu al unui avantaj fiscal specific. Totuși, instanța de trimitere arată că, spre deosebire de împrejurările cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), cauza în discuție în litigiul principal privește un avantaj fiscal care nu este specific și că, în Suedia, un contribuabil nerezident poate alege, în vederea impozitării veniturilor sale, între „două sisteme complet diferite”.

20 În aceste împrejurări, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune ca legislația unui stat membru să prevadă că o persoană cu domiciliul în alt stat membru – și care dobândește totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor sale în primul stat membru – are dreptul de a alege între două regimuri de impozitare complet diferite, și anume sau să fie impozitată prin reținere la sursă cu o cotă de impozitare mai redusă, dar fără a beneficia de dreptul la facilitățile fiscale pe care îl presupune aplicarea regimului comun de impozitare a veniturilor, sau să fie impozitată în cadrul regimului comun menționat și să poată beneficia astfel de facilitățile fiscale în discuție?”

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, un pensionar cum este doamna Hirvonen, care părăsește statul membru în care și-a petrecut întreaga viață profesională pentru a se stabili în alt stat membru, se poate prevala de dreptul de liberă circulație ca cetățean al Uniunii, în temeiul articolului 21 TFUE, atunci când situația sa nu intră sub incidența liberei circulații garantate de articolul 45 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punctele 16-23).

22 Prin urmare, situația doamnei Hirvonen trebuie analizată în lumina articolului 21 TFUE.

23 În ceea ce privește impozitarea veniturilor profesionale în Suedia, din dosar reiese că contribuabilii nerezidenți au posibilitatea de a alege între două regimuri de impozitare distincte.

24 În principiu, impozitul lor este prelevat printr-o reținere la sursă în cotă de 25 %. Baza de calcul a acestei rețineri este totalitatea veniturilor brute ale contribuabilului. Atunci când veniturile brute sunt compuse din pensii, o parte a acestora este scutită de impozit, cuantumul acestei scutiri fiind corespunzător reducerii maxime de care pot beneficia contribuabilii rezidenți care se găsesc într-o situație asemănătoare. În cadrul regimului de impozitare la sursă nu există un drept la deduceri speciale, cum sunt cele de care beneficiază rezidenții în contextul regimului comun de impozitare.

25 Totuși, în temeiul dreptului de opțiune care le este recunoscut, contribuabilii nerezidenți au posibilitatea de a alege regimul comun de impozitare și, prin urmare, de a beneficia de deduceri legate de situația lor personală sau familială. În special, acest regim permite deducerea dobânzilor plătite pentru un credit imobiliar, atunci când acestea nu pot fi deduse în statul de reședință.

26 În această privință, din dosar reiese că, în cauza principală, doamna Hirvonen, care a optat pentru regimul de impozitare la sursă, solicită totuși să beneficieze de posibilitatea de a-și deduce dobânzile aferente împrumutului, deși această posibilitate este, potrivit dreptului național, disponibilă numai în cadrul regimului comun de impozitare.

27 Prin urmare, în aceste circumstanțe speciale, întrebarea adresată de instanța de trimitere trebuie înțeleasă ca privind, în esență, aspectul dacă faptul că o legislație refuză să acorde contribuabililor nerezidenți, care obțin cea mai mare parte a veniturilor lor în statul-sursă și care au optat pentru regimul de impozitare la sursă, aceleași deduceri personale ca cele care sunt acordate rezidenților în cadrul procedurii comune de stabilire a bazei de impozitare constituie o discriminare contrară articolului 21 TFUE.

28 În această privință, trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că ele trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 36 și jurisprudența citată).

29 De asemenea, este necesar să se amintească faptul că 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, conduc în fapt la același rezultat (a se vedea în special Hotărârea Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 37 și jurisprudența citată).

30 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea în special Hotărârea Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 30, și Hotărârea Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punctul 21).

31 În această privință, tot din jurisprudența Curții reiese că, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților dintr-un stat nu sunt, ca regulă generală, comparabile, întrucât venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultată 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 (Hotărârea Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punctul 15 și jurisprudența citată).

32 De asemenea, faptul că un stat membru nu permite unui nerezident să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidentului 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 (Hotărârea Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punctul 16 și jurisprudența citată).

33 Curtea a considerat însă că situația este diferită în cazul în care nerezidentul nu obține un venit important în statul său de reședință și obține cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul în care este încadrat în muncă, astfel încât statul de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (Hotărârea Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punctul 17 și jurisprudența citată).

34 Astfel, în cazul unui nerezident care obține cea mai mare parte a veniturilor sale într-un stat membru diferit de cel de reședință, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a acestui nerezident nu este luată în considerare nici în statul de reședință, nici în statul de încadrare în muncă, independent de diferitele cote aplicabile în temeiul unor legi precum cele în discuție în litigiul principal, mai precis al Legii privind impozitarea specială a venitului și al Legii privind impozitul pe venit (a se vedea în acest sens Hotărârea Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punctul 17).

35 Acest raționament se aplică, potrivit jurisprudenței Curții, tuturor avantajelor fiscale legate de capacitatea contributivă a nerezidentului care nu sunt luate în considerare nici în statul de reședință, nici în statul de încadrare în muncă (a se vedea în acest sens Hotărârea Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 34) și de asemenea, *mutatis mutandis*, în situația în care veniturile impozabile sunt constituite dintr-o pensie pentru limită de vârstă (Hotărârea Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punctul 29).

36 În speță, doamna Hirvonen nu obținea, în perioada în discuție în litigiul principal, niciun venit impozabil în statul de reședință, veniturile fiind constituite în special din pensia sa pentru limită de vârstă rezultată din activitățile profesionale pe care le-a desfășurat în Suedia. În consecință, acestui din urmă stat îi aparținea, în principiu, obligația de a lua în considerare situația personală și familială a doamnei Hirvonen.

37 Or, trebuie să se constate că din decizia de trimitere reiese că, în cadrul Legii privind impozitarea specială a venitului, care a procedat la o adaptare a impozitării contribuabililor nerezidenți prevăzând, printre altele, o cotă unică inferioară celei aplicate contribuabililor rezidenți, Regatul Suediei garantează că primii nu sunt tratați in mod mai dezavantajos decât cei din urmă.

38 Astfel, tot potrivit acestei decizii, contribuabilii nerezidenți sunt supuși, atunci când optează pentru impozitarea veniturilor lor în cadrul regimului de impozitare la sursă, unei sarcini fiscale care este, în general, mai puțin împovărătoare decât cea aplicată contribuabililor rezidenți pentru venituri comparabile.

39 Acest element este cel care distinge situația de fapt din cauza principală de aceea, specifică, a cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 Astfel, în această din urmă cauză, având ca obiect compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unui avantaj fiscal care riscă să acționeze în principal în detrimentul contribuabililor nerezidenți, se cerea să se stabilească dacă posibilitatea acestora din urmă de a opta pentru regimul fiscal al contribuabililor rezidenți putea înlătura caracterul discriminatoriu al acestui avantaj.

41 Pentru a da un răspuns negativ la această întrebare, Curtea a explicat că posibilitatea de a alege între un regim fiscal discriminatoriu și un altul care se pretinde a nu fi discriminatoriu nu poate exclude efectele discriminatorii ale primului dintre aceste regimuri fiscale. Potrivit Curții, a admite contrariul ar avea drept consecință validarea unui regim fiscal a cărui existență constituie în continuare, prin ea însăși, o încălcare a articolului 49 TFUE, din cauza caracterului său discriminatoriu. Pe de altă parte, Curtea a arătat că un regim național care restrânge libertatea de stabilire rămâne totodată incompatibil cu dreptul Uniunii, chiar și atunci când aplicarea sa ar fi facultativă (Hotărârea Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punctele 50-53).

42 Astfel, Curtea a concluzionat că alegerea oferită contribuabililor nerezidenți de a opta pentru regimul aplicabil contribuabililor rezidenți era lipsită de efect neutralizant în ceea ce privește discriminarea în sensul articolului 49 TFUE (Hotărârea Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 54).

43 În schimb însă, în cauza principală, deși este adevărat că contribuabilii nerezidenți se bucură de posibilitatea de a opta pentru regimul comun de impozitare, destinat cu titlu principal contribuabililor rezidenți, din dosarul prezentat Curții reiese că regimul de impozitare la sursă este per ansamblu mai favorabil decât regimul comun de impozitare și presupune, pentru contribuabilii nerezidenți, eforturi mai mici decât cele cerute contribuabililor rezidenți.

44 O diferență de tratament între contribuabilii nerezidenți și contribuabilii rezidenți, constând în faptul că veniturile brute ale primilor sunt supuse unei impozitări definitive pe baza unei cote unice, prin reținere la sursă, în timp ce veniturile nete ale celor din urmă sunt impozitate potrivit unui barem progresiv cumulat cu o reducere de bază, este compatibilă cu dreptul Uniunii, cu condiția ca respectiva cotă unică să nu fie mai mare decât cota rezultată din aplicarea efectivă, în privința persoanei interesate, a baremului progresiv asupra veniturilor nete care depășesc reducerea de bază (a se vedea în acest sens Hotărârea Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punctul 53 și următoarele).

45 În cauza principală, din dosarul prezentat Curții reiese că doamna Hirvonen ar fi plătit impozite mai mari dacă ar fi ales să fie asimilată unui contribuabil rezident și, în consecință, să fie supusă regimului comun de impozitare. Acesta este motivul pentru care ea a optat pentru regimul de impozitare la sursă, guvernat de Legea privind impozitarea specială a venitului. Întrucât a beneficiat de o impozitare mai avantajoasă decât cea care i s-ar fi aplicat dacă ar fi ales regimul comun de impozitare, doamna Hirvonen nu poate pretinde în plus avantajul fiscal care i s-ar fi acordat în cadrul regimului comun de impozitare.

46 După cum arată Administrația Fiscală în cuprinsul observațiilor sale, în împrejurări precum cele din cauza principală, refuzul de a recunoaște deducerea personală în discuție în litigiul principal trebuie să fie acceptat mai curând ca un element inerent regimului de impozitare la sursă, întrucât urmărește atât să simplifice atribuțiile acestei administrații, cât și să ușureze sarcina contribuabilului nerezident. Astfel, atunci când acesta optează pentru un asemenea regim, administrația menționată este scutită de atribuția de a preleva impozitul de la respectivul contribuabil, așa încât nu este necesar să cunoască exact situația personală și familială a acestuia. În paralel, acest contribuabil este scutit de orice obligație de cooperare, în sensul că nu este obligat să depună o declarație fiscală în suedeză pentru veniturile pe care le obține în Suedia și, în consecință, nu este obligat să se familiarizeze cu sistemul fiscal al unui alt stat membru decât statul de reședință.

47 Prin urmare, trebuie constatat că este în conformitate cu esența regimului de impozitare la sursă faptul că nu toate cheltuielile efectuate în mod real de o persoană impozabilă pot fi luate în considerare în cadrul acestui tip de impozitare, dat fiind că impozitul este prelevat de la debitorul prestațiilor

naționale în statul sursă. Ca regulă generală, acest debitor nu trebuie să țină seama de anumite cheltuieli, iar luarea în considerare globală a acestora ar fi contrară simplificării urmărite de acest regim.

48 Prin urmare, refuzul, printr-o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, de a acorda unui contribuabil nerezident posibilitatea unor deduceri speciale este lipsit de pertinență în ceea ce privește eventuala nerespectare a dreptului Uniunii de către această reglementare, câtă vreme acest contribuabil nu este supus unei sarcini fiscale global superioare celei aplicate contribuabililor rezidenți și persoanelor asimilate acestora, a căror situație este comparabilă cu a sa.

49 Rezultă din cele ce precedă că refuzul, în cadrul impozitării veniturilor, de a acorda contribuabililor nerezidenți care obțin cea mai mare parte a veniturilor lor în statul sursă și care au optat pentru regimul de impozitare la sursă aceleași deduceri personale ca acelea care sunt acordate contribuabililor rezidenți în cadrul regimului comun de impozitare nu constituie o discriminare contrară articolului 21 TFUE în cazul în care contribuabilii nerezidenți nu sunt supuși unei sarcini fiscale global superioare celei aplicate contribuabililor rezidenți și persoanelor asimilate acestora a căror situație este comparabilă cu a lor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 șasea) declară:

Refuzul, în cadrul impozitării veniturilor, de a acorda contribuabililor nerezidenți care obțin cea mai mare parte a veniturilor lor în statul sursă și care au optat pentru regimul de impozitare la sursă aceleași deduceri personale ca acelea care sunt acordate contribuabililor rezidenți în cadrul regimului comun de impozitare nu constituie o discriminare contrară articolului 21 TFUE în cazul în care contribuabilii nerezidenți nu sunt supuși unei sarcini fiscale global superioare celei aplicate contribuabililor rezidenți și persoanelor asimilate acestora a căror situație este comparabilă cu a lor.

Semnături