HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

16 ianuarie 2025*

„Trimitere preliminară – Cetățenia Uniunii – Articolul 21 alineatul (1) TFUE – Dreptul de liberă circulație și de liberă ședere pe teritoriul statelor membre – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Calcularea sumei deducerii de bază cu caracter personal pentru un copil aflat în întreținere care a beneficiat de sprijin pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + – Regulamentul (UE) nr. 1288/2013 – Impozitarea burselor destinate să faciliteze mobilitatea persoanelor fizice vizate de acest regulament – Restricție privind libera circulație – Proporționalitate”

În cauza C-277/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Ustavni sud Republike Hrvatske (Curtea Constituțională, Croația), prin decizia din 18 aprilie 2023, primită de Curte la 28 aprilie 2023, în procedura

E. P.

împotriva

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, și domnii D. Gratsias și Z. Csehi (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul croat, de G. Vidović Mesarek, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels și H. van Vliet, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: croata.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 4 iulie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 18, 20, 21 și a articolului 165 alineatul (2) a doua teză TFUE, precum și a articolului 67 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (JO 2004, L 166, p. 1, rectificare în JO 2004, L 200, p. 1, Ediție specială, 05/vol. 7, p. 82, rectificare în JO 2016, L 296, p. 25).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între E. P., pe de o parte, și Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerul Finanțelor al Republicii Croația, serviciul autonom însărcinat cu procedura administrativă de al doilea grad) (denumit în continuare „serviciul autonom însărcinat cu procedura administrativă de al doilea grad”), pe de altă parte, în legătură cu luarea în considerare de către administrația fiscală, în vederea calculării deducerii aplicabile impozitului pe venit al lui E. P., a ajutorului pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + de care a beneficiat un copil aflat în întreținerea sa.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Regulamentul nr. 883/2004

3 Articolul 1 litera (z) din Regulamentul nr. 883/2004 prevede:

„În sensul prezentului regulament:

[…]

(z) «prestații familiale»: toate prestațiile în natură sau în numerar pentru acoperirea cheltuielilor familiei, cu excepția avansurilor din pensiile alimentare și a alocațiilor speciale de naștere sau de adopție prevăzute în anexa I.”

4 Articolul 3 alineatul (1) din acest regulament prevede:

„Prezentul regulament se aplică tuturor legislațiilor referitoare la ramurile de securitate socială privind:

[…]

(j) prestațiile familiale.”

5 Articolul 67 din acest regulament, intitulat „Membrii de familie care își au reședința în alt stat membru”, prevede:

„Persoana are dreptul la prestații familiale în conformitate cu legislația statului membru competent, inclusiv pentru membrii familiei sale care își au reședința în alt stat membru, ca și cum aceștia și-ar avea reședința în primul stat membru. Cu toate acestea, titularul unei pensii are dreptul la prestații familiale în conformitate cu legislația statului membru competent pentru pensia sa.”

Regulamentul (UE) nr. 1288/2013

6 Regulamentul (UE) nr. 1288/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 11 decembrie 2013 de instituire a acțiunii „Erasmus +”: Programul Uniunii pentru educație, formare, tineret și sport și de abrogare a Deciziilor nr. 1719/2006/CE, nr. 1720/2006/CE și nr. 1298/2008/CE (JO 2013, L 347, p. 50), care era în vigoare la data faptelor din litigiul principal, cuprindea un considerent (40) care avea următorul cuprins:

„Pentru a spori accesul la program, granturile acordate pentru sprijinirea mobilității persoanelor ar trebui adaptate în funcție de costul vieții și subzistenței din țara gazdă. În conformitate cu legislația națională, statele membre ar trebui încurajate, de asemenea, să scutească aceste granturi de orice taxe sau contribuții sociale. Aceeași scutire ar trebui să se aplice organismelor publice sau private care acordă un astfel de sprijin financiar persoanelor în cauză.”

7 Articolul 6 din acest regulament, intitulat „Acțiuni ale programului”, prevedea la alineatul (1):

„În domeniul educației și formării, programul își urmărește obiectivele prin următoarele tipuri de acțiuni:

(a) mobilitatea persoanelor în scopul învățării;

[…]”

8 Articolul 18 din acest regulament, intitulat „Buget”, prevedea la alineatul (7):

„Fondurile pentru mobilitatea persoanelor în scopul învățării menționate la articolul 6 alineatul (1) litera (a) și articolul 12 litera (a) care urmează să fie gestionate de o agenție națională sau de agenții naționale (denumite în continuare «agenție națională») se alocă în funcție de populație și de costul vieții în statul membru, de distanța dintre capitalele statelor membre și de performanță. Parametrul de performanță reprezintă 25 % din totalul fondurilor în conformitate cu criteriile menționate la alineatele (8) și (9). În ceea ce privește fondurile pentru parteneriatele strategice menționate la articolul 8 alineatul (1) litera (a) și la articolul 14 alineatul (1) litera (a), care urmează să fie selectate și gestionate de o agenție națională, fondurile se alocă pe baza criteriilor ce urmează a fi stabilite de Comisie, în conformitate cu procedura de examinare menționată la articolul 36 alineatul (3). În măsura posibilului, respectivele formule sunt neutre în raport cu diferitele sisteme de educație și formare din statele membre, evită reduceri substanțiale în bugetul anual alocat statelor membre de la un an la altul și reduc la maximum dezechilibrele excesive la nivelul granturilor alocate.”

Dreptul național

9 Zakon o porezu na dohodak (Legea privind impozitul pe venit) din 3 decembrie 2004 (NN 177/04), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „ZPD”), prevede la articolul 6 că baza de impozitare a impozitului pe venit se reduce cu deducerea cu caracter personal.

10 Potrivit articolului 10 punctele 13, 18 și 20 din ZPD, sunt scutite de impozitul pe venit:

„13. bursele pentru studenții care urmează o formă de învățământ formală în instituțiile de învățământ superior și universități, studii doctorale și stagii postdoctorale, pentru care sunt planificate fonduri în bugetul de stat al Republicii Croația, precum și bursele plătite, adică acordate, din bugetul [Uniunii], reglementate în acorduri internaționale specifice, pentru studenții care urmează o formă de învățământ formală în instituții de învățământ superior,

[…]

18. bursele acordate studenților participanți la concursuri publice la care au acces în condiții identice toți studenții, care urmează o formă de învățământ formală în instituții de învățământ superior, plătite, respectiv acordate, de fundații, instituții și alte entități înregistrate în Republica Croația în scopuri educaționale sau științifice și de cercetare, care funcționează conform unor reglementări speciale, înființate cu scopul de a acorda burse,

[…]

20. sumele provenite din prestații nerambursabile din fondurile și programele Uniunii Europene, primite prin intermediul organismelor acreditate în Republica Croația în conformitate cu normele Uniunii Europene pentru punerea în aplicare a acțiunilor de mobilitate în cadrul programelor și fondurilor Uniunii în scopul învățării și perfecționării profesionale, în conformitate cu Regulamentul financiar al Comisiei, până la suma prevăzută”.

11 Articolul 36 din ZPD prevede:

„(1) În conformitate cu articolul 5 din prezenta lege, cuantumul total al veniturilor obținute de rezidenți face obiectul unei deduceri de bază cu caracter personal în valoare de 2 200 [de kune croate (HRK) (aproximativ 292 de euro)] pentru fiecare lună a exercițiului fiscal pentru care este stabilit impozitul. […]

(2) Rezidenții pot majora deducerea de bază prevăzută la alineatul (1) al prezentului articol cu următoarele sume:

[…]

2. pentru copiii aflați în întreținere: cu o sumă egală cu 0,5 din deducerea personală de bază pentru primul copil, cu 0,7 pentru al doilea, cu 1,0 pentru al treilea, cu 1,4 pentru al patrulea, cu 1,9 pentru al cincilea și, pentru fiecare copil suplimentar, factorul de deducere personală de bază se majorează în mod progresiv cu 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0 […] în plus față de factorul de deducere personală de bază pentru copilul anterior.

[…]

(4) Sunt considerați membri ai familiei nucleare și copii aflați în întreținere persoanele fizice ale căror venituri impozabile, venituri neimpozitate și alte remunerații care nu sunt considerate venituri în sensul prezentei legi nu depășesc un cuantum egal cu de cinci ori deducerea de bază prevăzută la alineatul (1) al prezentului articol, pe bază anuală.

(5) Prin derogare de la alineatul (4) al prezentului articol, la stabilirea dreptului la deducerea de bază cu caracter personal pentru membrii familiei nucleare și pentru copiii aflați în întreținere nu se iau în considerare sumele prevăzute în temeiul reglementărilor speciale privind ajutoarele sociale, alocațiile pentru copii, ajutorul pentru nou-născut, adică sumele alocate pentru echiparea noului-născut și pensiile de urmaș în urma decesului unei rude. […]”

12 Articolul 54 din ZPD prevede, pentru anumiți contribuabili, printre care și reclamanta din litigiul principal, care își au reședința în zone asistate și în orașul Vukovar (Croația), o deducere de bază cu caracter personal într-un cuantum mai mare decât cel prevăzut la articolul 36 alineatul (1) din ZPD, care, la data faptelor din litigiul principal, se ridica la 3 000 HRK, ceea ce are drept consecință, în temeiul articolului 36 alineatul (2) punctul 2 din această lege, o majorare a cuantumului deducerii pentru copiii aflați în întreținere prevăzute de această dispoziție.

Litigiul principal și întrebările preliminare

13 Reclamanta din litigiul principal, resortisantă croată, este obligată la plata impozitului pe venit, precum și a unei suprataxe la impozitul pe venit ca venit fiscal special al unei colectivități locale. Având în vedere locul domiciliului său, aceasta beneficiază de anumite avantaje fiscale prevăzute de ZPD.

14 Din decizia de trimitere reiese că unul dintre copiii aflați în întreținerea reclamantei din litigiul principal a primit, pentru anul universitar 2014/2015, un ajutor pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + în vederea șederii sale pentru studii la o universitate din Finlanda și că, înainte de plecarea sa în această țară la sfârșitul anului 2014, i-a fost plătit un avans din acest ajutor în cuantum de 1 840 de euro.

15 Pentru perioadele fiscale anterioare anului 2014, reclamanta din litigiul principal a beneficiat, în temeiul articolului 36 alineatul (2) punctul 2 și al articolului 54 alineatul (1) punctul 2 din ZPD, de o majorare a deducerii de bază cu caracter personal pentru un copil aflat în întreținere.

16 Printr-o decizie de impunere din 27 iulie 2015, Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (administrația fiscală a Ministerului Finanțelor al Republicii Croația) a informat reclamanta din litigiul principal că trebuia să plătească impozitul în cauză pentru motivul că majorarea deducerii de bază cu caracter personal pentru copilul său aflat în întreținere fusese eliminată pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2014, în măsura în care ea primise, în această perioadă, sume ce depășeau pragul prevăzut la articolul 36 alineatul (4) din ZPD, ca urmare a perceperii de către acest copil a ajutorului pentru mobilitate în cadrul programului Erasmus +.

17 Reclamanta din litigiul principal a introdus o contestație împotriva acestei decizii de impunere la serviciul autonom însărcinat cu procedura administrativă de al doilea grad, susținând că în mod eronat nu a putut beneficia, pentru anul 2014, de majorarea deducerii de bază cu caracter personal pentru copilul său aflat în întreținere. În opinia sa, ajutorul pentru mobilitate acordat studenților în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + trebuia calificat drept „ajutor

social” și, prin urmare, în conformitate cu articolul 36 alineatul (5) din ZPD, acesta nu trebuia luat în considerare pentru stabilirea dreptului la majorarea deducerii de bază cu caracter personal pentru copiii aflați în întreținere.

18 Prin decizia din 17 iulie 2019, serviciul autonom însărcinat cu procedura administrativă de al doilea grad a respins contestația menționată ca fiind nefondată.

19 Reclamanta din litigiul principal a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Upravni sud Osijek (Tribunalul Administrativ din Osijek, Croația), pe care acesta, prin hotărârea din 30 ianuarie 2020, a respins-o ca nefondată.

20 Reclamanta din litigiul principal a formulat apel împotriva acestei hotărâri la Visoki upravni sud (Curtea Administrativă de Apel, Croația), care l-a respins prin decizia din 20 ianuarie 2021.

21 Reclamanta din litigiul principal a formulat o excepție de neconstituționalitate împotriva acestei decizii la Ustavni sud Republike Hrvatske (Curtea Constituțională, Croația), care este instanța de trimitere. În susținerea acesteia, ea invocă în special un motiv întemeiat pe încălcarea obligației prevăzute în Constituția Republicii Croația de a proteja drepturile subiective pe care i le conferă dreptul Uniunii. Mai precis, aceasta afirmă că este discriminată, cu încălcarea articolului 18 TFUE, și dezavantajată, cu încălcarea articolului 20 alineatul (2) litera (a) și a articolului 21 alineatul (1) TFUE, ca urmare a exercitării de către copilul său aflat în întreținere a dreptului său de circulație și de ședere în alt stat membru decât statul membru de origine în scopul învățării.

22 Instanța de trimitere ridică problema dacă dreptul Uniunii este aplicabil situației reclamantei din litigiul principal și, mai precis, dacă legislația fiscală națională în discuție în litigiul principal este compatibilă cu articolele 18, 20, 21 și cu articolul 165 alineatul (2) TFUE, precum și cu articolul 67 din Regulamentul nr. 883/2004.

23 În plus, ea arată că din raportul Ombudsmanului Republicii Croația pentru anul 2017 reiese că aceasta a primit din partea universităților croate informații potrivit cărora studenții interesați să utilizeze măsurile prevăzute de programul Erasmus + au renunțat la acestea după ce au aflat că, potrivit interpretării reținute de Ministerul Finanțelor al Republicii Croația, perceperea ajutorului pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + avea drept consecință privarea părinților lor de dreptul la majorarea deducerii de bază cu caracter personal pentru copiii aflați în întreținere, ceea ce a condus la o diminuare a numărului de candidaturi ale studenților interesați de astfel de măsuri.

24 În aceste condiții, Ustavni sud Republike Hrvatske (Curtea Constituțională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 18, 20 și 21 și articolul 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru în conformitate cu care părintele pierde dreptul la majorarea cuantumului deducerii anuale de bază din impozitul pe venit pentru un copil aflat în întreținere, pentru motivul că acestuia – în calitate de student aflat în întreținere care își exercită dreptul de liberă circulație și de ședere în alt stat membru în scopul de a urma studii și care, în acest sens, a beneficiat, pe baza unor măsuri naționale de punere în aplicare, de acțiunile prevăzute la articolul 6 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul nr. 1288/2013 pentru mobilitatea studenților dintr-un stat membru cu un cost al vieții mai mic sau mediu într-un stat membru cu un cost mediu al vieții mai ridicat, stabilite în

conformitate cu criteriile Comisiei Europene în sensul articolului 18 alineatul (7) din acest regulament – i s-a acordat un sprijin pentru mobilitatea studenților, sprijin care depășește limita fixă stabilită?

2) Articolul 67 din Regulamentul nr. 883/2004 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru potrivit căreia un părinte pierde dreptul la majorarea deducerii anuale de bază din impozitul pe venit pentru un student aflat în întreținere care, în timpul studiilor într-un alt stat membru, a beneficiat de un ajutor de mobilitate pentru studenți în temeiul articolului 6 alineatul (1) litera (a) din Regulamentul nr. 1288/2013?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

25 Potrivit guvernului croat, întrebările preliminare sunt inadmisibile. El arată în această privință că, deși, desigur, studenții intră sub incidența dreptului Uniunii atunci când își exercită dreptul la liberă circulație pentru studii într-un alt stat membru decât statul lor membru de origine în cadrul participării la programul Erasmus +, nu se poate deduce de aici că acest drept se aplică și membrilor familiei lor, în special părinților lor. Situația fiscală a reclamantei din litigiul principal și în special calcularea impozitului său pe venit, precum și stabilirea dreptului său la deducerea de bază cu caracter personal ar fi reglementate de dreptul național și nu ar intra sub incidența dreptului Uniunii în modul invocat de aceasta. Aceasta cu atât mai mult cu cât situația reclamantei din litigiul principal ar avea un caracter pur intern având în vedere cetățenia sa, faptul că lucrează în Croația, obține venituri în această țară și nu a utilizat personal libertatea de circulație și nici nu a beneficiat de ajutorul pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus +.

26 În această privință, trebuie amintit că este numai de competența instanței naționale care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată să aprecieze, în raport cu particularitățile cauzei, atât necesitatea unei întrebări preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. Rezultă că întrebările adresate de instanțele naționale beneficiază de o prezumție de pertinență și Curtea poate refuza să se pronunțe asupra întrebărilor respective numai dacă este evident că interpretarea solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau dacă Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările menționate (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 decembrie 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, punctul 35 și jurisprudența citată).

27 Or, în speță instanța de trimitere expune cu precizie motivele care au determinat-o să aprecieze că o interpretare a dreptului Uniunii este necesară pentru pronunțarea hotărârii sale și că răspunsurile la întrebările preliminare pot avea un impact asupra soluționării litigiului principal. Aceasta apreciază că, având în vedere obiectul acțiunii cu care este sesizată și în lipsa unei jurisprudențe a Curții cu privire la caracterul discriminatoriu sau la caracterul disproporționat al măsurilor fiscale naționale legate de mobilitatea studenților în cadrul programului Erasmus +, ea este obligată printre altele, în vederea pronunțării deciziei sale, să stabilească dacă actele individuale care fac obiectul acțiunii cu care este sesizată sunt contrare articolelor 18, 20, 21 și articolului 165 alineatul (2) TFUE.

28 În plus, nu poate fi considerată ca având un caracter „pur intern” o situație în care se ridică problema dacă și, eventual, în ce măsură participarea la un program reglementat de dreptul Uniunii, precum programul Erasmus +, are un impact asupra regimului fiscal aplicabil părintelui contribuabil care are în întreținere copilul care a participat la acest program, indiferent dacă această situație este sau nu reglementată în alt mod de acest drept. Aprecierea domeniului de aplicare și a modalităților acestei eventuale incidențe nu privește admisibilitatea întrebărilor adresate, ci ține de fondul cauzei.

29 Prin urmare, întrebările preliminare sunt admisibile.

Cu privire la fond

30 În întrebările preliminare, instanța de trimitere are în vedere mai multe dispoziții de drept al Uniunii cu privire la care urmărește să afle dacă se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

31 În ceea ce privește articolul 67 din Regulamentul nr. 883/2004, este necesar să se arate de la bun început că acest articol urmărește să stabilească legislația statului membru care reglementează dreptul la prestațiile familiale. Or, așa cum au arătat guvernul croat și Comisia, în măsura în care deducerea fiscală în discuție în litigiul principal nu este o prestație în numerar destinată acoperirii cheltuielilor familiale, ci un avantaj fiscal care ar reduce, în anumite condiții, cuantumul impozitului pe venit, această deducere nu constituie o prestație familială, în sensul articolului 1 litera (z) din Regulamentul nr. 883/2004. Rezultă că articolul 67 din acest regulament nu este aplicabil în cadrul litigiului principal.

32 În ceea ce privește articolul 18 TFUE și, mai precis, interzicerea discriminărilor pe motiv de cetățenie prevăzută de acesta, din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere consideră, ținând seama în special de obiectivele Regulamentului nr. 1288/2013, că situația reclamantei din litigiul principal nu este comparabilă nici, în general, cu cea a persoanelor supuse impozitului pe venit ai căror copii nu și-au exercitat dreptul la liberă circulație și nici în special cu cea a unor astfel de persoane impozabile ai căror copii au obținut un ajutor pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + în vederea unei ședere pentru studii universitare în state membre cu costuri de viață similare sau mai reduse. În schimb, având în vedere împrejurarea că copilul reclamantei din litigiul principal s-a deplasat în scopul studiilor universitare într-un stat membru cu costuri de viață mai ridicate în raport cu cele din Croația, această instanță ridică problema dacă neaplicarea excepției prevăzute la articolul 36 alineatul (5) din ZPD în privința reclamantei din litigiul principal trebuie considerată o restricție nejustificată privind libera circulație a studenților în temeiul articolelor 20 și 21 TFUE.

33 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 20 și 21 TFUE, citite în lumina articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru care, pentru a stabili cuantumul deducerii de bază cu caracter personal la care un părinte contribuabil are dreptul pentru copilul său aflat în întreținere, ia în considerare ajutorul pentru mobilitate în scopul învățării de care acest copil a beneficiat în cadrul programului Erasmus +, având drept consecință, dacă este cazul, pierderea dreptului la majorarea acestei deduceri în cadrul calculului impozitului pe venit.

34 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, deși, potrivit unei jurisprudențe constante, fiscalitatea directă este de competența statelor membre și deși acest drept nu se opune în principiu ca statele membre să impoziteze venituri finanțate din fonduri ale Uniunii [a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21, Hotărârea din 7 septembrie 2023, Finanzamt G (Proiecte de ajutor pentru dezvoltare), C-15/22, EU:C:2023:636, punctul 64, și Hotărârea din 23 noiembrie 2023, Ministarstvo financija C-682/22, EU:C:2023:920, punctul 33], o astfel de impozitare trebuie să aibă loc cu respectarea dreptului Uniunii, în special a dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la libertatea de circulație și de ședere recunoscută oricărui cetățean al Uniunii pe teritoriul statelor membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punctul 19).

35 Aceste considerații se aplică și în cazul în care, precum în speță, nu este vorba propriu-zis despre impozitarea veniturilor finanțate din fonduri ale Uniunii, ci despre luarea lor în considerare în cadrul calculului impozitului pe venit al unui contribuabil care are în întreținere un copil care a beneficiat de astfel de venituri.

36 În această privință, *primo*, trebuie amintit că articolul 20 TFUE conferă oricărei persoane care deține cetățenia unui stat membru statutul de cetățean al Uniunii, care are vocația de a fi statutul fundamental al resortisanților statelor membre [Hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, EU:C:2001:458, punctul 31, și Hotărârea din 5 septembrie 2023, Udlændinge- og Integrationsministeriet (Pierderea cetățeniei daneze), C-689/21, EU:C:2023:626, punctul 29].

37 Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, un resortisant al unui stat membru care, în calitatea sa de cetățean al Uniunii, și-a exercitat libertatea de circulație și de ședere într-un alt stat membru decât statul său membru de origine se poate prevala de drepturile aferente acestei calități, în special de cele prevăzute la articolul 21 alineatul (1) TFUE, inclusiv, dacă este cazul, în raport cu statul său membru de origine (Hotărârea din 22 februarie 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punctul 26 și jurisprudența citată).

38 *Secundo*, trebuie arătat că o reglementare națională care dezavantajează anumiți resortisanți naționali pentru simplul fapt că și-au exercitat libertatea de circulație și de ședere într-un alt stat membru constituie o restricție privind libertățile recunoscute oricărui cetățean al Uniunii prin articolul 21 alineatul (1) TFUE [Hotărârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, punctul 39, și Hotărârea din 25 iulie 2018, A (Ajutor pentru o persoană cu handicap), C-679/16, EU:C:2018:601, punctul 60].

39 Astfel, facilitățile oferite de Tratatul FUE 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 utilizat [a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2004, Pusa, C-224/02, EU:C:2004:273, punctul 19, și Hotărârea din 25 iulie 2018, A (Ajutor pentru o persoană cu handicap), C-679/16, EU:C:2018:601, punctul 61].

40 Această considerație este deosebit de importantă în domeniul educației, având în vedere obiectivele urmărite de articolul 6 litera (e) TFUE și de articolul 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, și anume printre altele favorizarea mobilității studenților și a profesorilor (Hotărârea din 11 iulie 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, punctul 32, și Hotărârea din 24 octombrie 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, punctul 24).

41 Pe de altă parte, programul Erasmus +, la fel ca alte programe de acțiune ale Uniunii în domeniul educației, se întemeiază pe articolele 165 și 166 TFUE și urmărește printre altele să promoveze mobilitatea studenților în cadrul Uniunii și să le permită să înceapă sau să își continue studiile în diferite state membre, indiferent de locul lor de origine, consolidând astfel dimensiunea europeană a educației și a formării. Or, punerea în aplicare a acestui obiectiv se poate lovi, având în vedere mijloacele economice de care dispun studenții și părinții lor, de costurile suplimentare pe care le generează această mobilitate. Sprijinul financiar acordat printre altele prin burse destinate să faciliteze mobilitatea beneficiarilor acestui program demonstrează voința Uniunii de a contribui la depășirea concretă și eficientă a acestor obstacole.

42 În acest context, trebuie să se observe că, în considerentul (40) al Regulamentului nr. 1288/2013, legiuitorul Uniunii invita statele membre, cu respectarea dreptului lor național, să scutească granturile acordate pentru sprijinirea mobilității persoanelor vizate de acest regulament de orice taxe sau contribuții sociale, fără a impune însă o obligație specială statelor membre în ceea ce privește printre altele calculul impozitului pe venitul părinților contribuabili, fiscalitatea directă fiind în principiu de competența statelor membre, astfel cum se amintește la punctul 34 din prezenta hotărâre.

43 Desigur, dreptul Uniunii nu garantează unui cetățean al Uniunii că exercitarea libertății sale de circulație este neutră în materie de impozitare. Ținând seama de diferențele dintre reglementările statelor membre în materie, o astfel de exercitare poate, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajoasă sau chiar dezavantajoasă. Pe de altă parte, același principiu se aplică *a fortiori* unei situații în care persoana în cauză nu și-a exercitat ea însăși dreptul de circulație, ci se pretinde victima unui tratament dezavantajos în urma exercitării libertății de circulație a unui membru al familiei sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punctele 45 și 46).

44 Totuși, din moment ce un stat membru participă la programul Erasmus +, acesta trebuie să se asigure că modalitățile de alocare și impozitare a burselor destinate să faciliteze mobilitatea beneficiarilor programului Erasmus + nu creează o restricție nejustificată privind dreptul de circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 23 octombrie 2007, Morgan și Bucher, C-11/06 și C-12/06, EU:C:2007:626, punctul 28, și Hotărârea din 26 februarie 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punctul 24).

45 În speță, este cert că, pe de o parte, ajutorul pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + nu făcea, ca atare, obiectul unei impozitări în Croația la data faptelor din litigiul principal, ci a fost luat în considerare în vederea calculării impozitului pe venit al reclamantei din litigiul principal. Pe de altă parte, aceasta a fost dezavantajată în măsura în care i s-au aplicat dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal, ca urmare a perceperii unui astfel de ajutor de către copilul său aflat în întreținerea sa.

46 Asemenea dispoziții sunt, așadar, de natură să descurajeze resortisanții Uniunii să își exercite libertatea de circulație și de ședere în alt stat membru decât statul lor membru de origine, ținând seama de incidența pe care o poate avea exercitarea acestei libertăți asupra calculului impozitului pe venitul părinților contribuabili, și pot afecta mobilitatea studenților în interiorul Uniunii în cadrul programului Erasmus +.

47 Prin urmare, luarea în considerare a ajutorului pentru mobilitate de care a beneficiat un copil aflat în întreținere în cadrul programului Erasmus + pentru a stabili cuantumul deducerii de bază la care un părinte contribuabil are dreptul pentru acest copil, cu consecința pierderii dreptului la

majorarea acestei deduceri în cadrul calculului impozitului pe venit, poate constitui o restricție privind dreptul de liberă circulație și de ședere de care beneficiază cetățenii Uniunii în temeiul articolului 21 TFUE.

48 Existența unei astfel de restricții nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea, pe de o parte, că copilul aflat în întreținere, care și-a exercitat libertatea de circulație, nu era el însuși contribuabilul care a fost privat, în cadrul calculării impozitului pe venit, de dreptul său la majorarea deducerii de bază cu caracter personal pentru copiii aflați în întreținere și, pe de altă parte, că părintele contribuabil astfel dezavantajat nu și-a exercitat libertatea de circulație.

49 Astfel, consecințele fiscale defavorabile pentru un părinte contribuabil care are un copil în întreținere care și-a exercitat libertatea de circulație constituie o restricție privind libera circulație în sensul articolului 21 TFUE, din moment ce rezultă din exercitarea acestei libertăți de către copilul respectiv. Împrejurarea că aceste consecințe defavorabile nu s-au produs astfel în privința copilului care și-a exercitat dreptul la libera circulație, ci în privința acestui părinte, indiferent dacă acesta a exercitat sau nu a exercitat acest drept, este astfel lipsită de relevanță pentru a constata existența unei restricții privind libera circulație în temeiul articolului 21 TFUE.

50 În astfel de împrejurări, se poate prevala de efectele acestei restricții nu numai cetățeanul Uniunii care și-a exercitat libertatea de circulație, ci și cetățeanul Uniunii care, precum reclamanta din litigiul principal, are în întreținere acest prim cetățean și care, din acest motiv, este dezavantajat în mod direct de efectele acestei restricții.

51 În această privință, Curtea a recunoscut deja, în anumite împrejurări, posibilitatea de a se prevala de articolul 21 TFUE și de dispozițiile adoptate pentru punerea în aplicare a acestuia în cazul cetățenilor Uniunii care nu și-au exercitat ei înșiși libertatea de circulație și de ședere într-un alt stat membru decât statul lor membru de origine (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, punctul 25, precum și Hotărârea din 13 septembrie 2016, Rendón Marín, C-165/14, EU:C:2016:675, punctele 42 și 43).

52 În definitiv, având în vedere legăturile economice dintre copil și părintele său, care rezultă în speță nu numai din împrejurarea că copilul depinde de părintele său pentru a-și susține cheltuielile de întreținere și de formare profesională, ci și din alegerea legiuitorului național de a ține seama de veniturile copilului aflat în întreținere în cadrul stabilirii situației fiscale a părintelui contribuabil, este necesar să se considere că atât copilul aflat în întreținere, cât și părintele său contribuabil pot, în împrejurări precum cele din cauza principală, să se prevaleze de articolul 21 TFUE și de dispozițiile adoptate pentru punerea în aplicare a acestuia.

53 *Tertio*, trebuie amintit că o restricție privind dreptul de liberă circulație și de ședere precum cea menționată la punctul 47 din prezenta hotărâre nu poate fi justificată în raport cu dreptul Uniunii decât dacă este întemeiată pe motive obiective de interes general independente de cetățenia persoanelor în cauză și dacă este proporțională cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (Hotărârea din 22 februarie 2024, Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date, C-491/21, EU:C:2024:143, punctul 52 și jurisprudența citată).

54 În această privință, în ceea ce privește, în primul rând, considerațiile obiective de interes general care pot justifica reglementarea în discuție în litigiul principal, din cererea de decizie preliminară reiese că dispozițiile în discuție în litigiul principal urmăresc, în conformitate cu principiul egalității și justiției sistemului fiscal și cu principiul bunei gestiuni a resurselor publice limitate,

un obiectiv care urmărește să corecteze, având în vedere veniturile mediane și cheltuielile medii, inegalitățile sociale și materiale dintre contribuabilii care au copii în întreținere și cei care nu suportă cheltuieli legate de întreținerea copiilor.

55 Astfel, potrivit instanței de trimitere, aceste dispoziții nu acordă dreptul de majorare a deducerii de bază pentru un copil aflat în întreținere persoanelor impozabile ai căror copii aflați în întreținere realizează venituri neimpozabile de o anumită valoare în cursul exercițiului fiscal, ceea ce, în opinia legiuitorului național, face ca acest copil să poată contribui la întreținerea sa din propriile venituri și să reducă cheltuielile părinților în cadrul obligației lor de întreținere, ci doar persoanelor impozabile ai căror copii nu realizează venituri neimpozabile – sau realizează doar venituri minime – și a căror întreținere poate fi, în consecință, asigurată doar din veniturile părinților.

56 Rezultă, așadar, că dispozițiile naționale în discuție în litigiul principal urmăresc să ia în considerare capacitatea contributivă reală a părinților contribuabili la impozitul pe venit, pentru a evita ca această capacitate să fie subevaluată, ceea ce trebuie considerat ca reprezentând un obiectiv de interes general [a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 decembrie 2021, Finanzamt V (Succesiuni – Reducerea parțială și deducerea rezervelor succesorale), C-394/20, EU:C:2021:1044, punctul 52].

57 În ceea ce privește, în al doilea rând, respectarea principiului proporționalității, o reglementare care este de natură să restrângă o libertate fundamentală garantată de tratat, precum dreptul de liberă circulație și de ședere al cetățenilor Uniunii, nu poate fi justificată în mod valabil decât dacă este de natură să asigure realizarea obiectivului legitim pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2024, JD (Condiția reședinței), C-562/22, EU:C:2024:55, punctul 37 și jurisprudența citată].

58 Trebuie de asemenea amintit în această privință că o legislație națională nu poate garanta realizarea obiectivului invocat decât atunci când răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea acestuia în mod coerent și sistematic [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2024, JD (Condiția reședinței), C-562/22, EU:C:2024:55, punctul 38 și jurisprudența citată].

59 În această privință, este necesar să se arate că, în conformitate cu considerentul (40) al Regulamentului nr. 1288/2013, granturile acordate pentru sprijinirea mobilității persoanelor vizate de acest regulament ar trebui adaptate în funcție de costul vieții și subzistenței din țara gazdă. În același sens, articolul 18 din acest regulament prevedea la alineatul (7) că fondurile pentru mobilitatea persoanelor în scopul învățării menționate la articolul 6 alineatul (1) litera (a) și la articolul 12 litera (a) din regulamentul menționat se alocă în funcție de populație și de costul vieții în statul membru, de distanța dintre capitalele statelor membre și de performanță.

60 În consecință, așa cum a arătat domnul avocat general la punctele 49-52 și 77 din concluzii, este necesar să se considere că, în măsura în care programul Erasmus + are ca obiectiv favorizarea mobilității studenților în scopul învățării, în special în cadrul învățământului universitar, și ținând seama de nivelul cuantumurilor ajutoarelor pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul acestui program și de costul real al vieții în statul membru gazdă, aceste ajutoare sunt menite să contribuie la acoperirea costurilor suplimentare care ar fi inexistente în lipsa acestei mobilități.

61 În consecință, perceperea unor astfel de ajutoare nu conduce la reducerea cheltuielilor părinților contribuabili în cadrul obligației lor de întreținere a copiilor aflați în întreținere și nici nu crește capacitatea contributivă a acestor părinți pe plan fiscal.

62 Tratamentul fiscal al ajutoarelor pentru mobilitate în scopul învățării în cadrul programului Erasmus + în discuție în litigiul principal nu este, așadar, apt să ia în considerare în mod coerent și sistematic capacitatea contributivă reală a părinților contribuabili la impozitul pe venit care au în întreținere un copil ce participă la acest program. În măsura în care acest tratament poate conduce la sarcini fiscale mai împovărătoare pentru acești părinți contribuabili, fără ca resursele aflate la dispoziția lor să fi fost majorate pentru a le face față, reglementarea națională în discuție în litigiul principal este chiar susceptibilă să producă efecte inverse.

63 Având în vedere toate considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolele 20 și 21 TFUE, citite în lumina articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru care, pentru a stabili cuantumul deducerii de bază cu caracter personal la care un părinte contribuabil are dreptul pentru copilul său aflat în întreținere, ia în considerare ajutorul pentru mobilitate în scopul învățării de care acest copil a beneficiat în cadrul programului Erasmus +, având drept consecință, dacă este cazul, pierderea dreptului la majorarea acestei deduceri în cadrul calculului impozitului pe venit.

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 cincea) declară:

Articolele 20 și 21 TFUE, citite în lumina articolului 165 alineatul (2) a doua liniuță TFUE, trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru care, pentru a stabili cuantumul deducerii de bază cu caracter personal la care un părinte contribuabil are dreptul pentru copilul său aflat în întreținere, ia în considerare ajutorul pentru mobilitate în scopul învățării de care acest copil a beneficiat în cadrul programului Erasmus +, având drept consecință, dacă este cazul, pierderea dreptului la majorarea acestei deduceri în cadrul calculului impozitului pe venit.

Semnături