CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NIILO JÄÄSKINEN
prezentate la 24 noiembrie 2011 [1]

Cauza C-39/10

Comisia Europeană
împotriva

Republicii Estonia

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Excepție de inadmisibilitate — Intervenienți — Libera circulație a lucrătorilor — Articolul 45 TFUE — Articolul 28 din Acordul privind SEE — Legislație fiscală — Impozit pe venit — Pensii pentru limită de vârstă — Deducere aplicată pentru veniturile scăzute — Discriminare între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți”

I – Introducere

1. Republica Estonia aplică o lege privind impozitul pe venit care nu prevede posibilitatea de a acorda o deducere individuală contribuabililor nerezidenți ale căror venituri au un cuantum total atât de scăzut încât ar beneficia de un astfel de avantaj fiscal dacă ar avea reședința pe teritoriul național.

2. Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin aplicarea unei legislații de acest tip, Republica Estonia nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 45 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene [2] și al articolului 28 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (denumit în continuare „Acordul privind SEE”) [3].

3. Republica Estonia a contestat obiecțiile formulate împotriva sa, recunoscând totodată necesitatea de a completa dispozițiile legislației sale care privesc drepturile la deduceri aferente venitului rezidenților unui stat membru al Uniunii Europene, astfel încât domeniul de aplicare al dispozițiilor menționate să fie extins la resortisanții tuturor statelor părți la Acordul privind SEE.

4. În opinia noastră, prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor oferă perspective interesante în ceea ce privește efectul liberei circulații a lucrătorilor asupra competenței exclusive recunoscute statelor membre de a decide cu privire la regimul fiscal pe care îl aplică pensionarilor care și-au exercitat libertatea fundamentală amintită.

5. Cu toate acestea, considerăm că anumite imperfecțiuni de redactare, precum și incoerențe de raționament, care au fost constatate în formularea cererii introductive și în înscrisurile ulterioare ale Comisiei, pot determina inadmisibilitatea acestei acțiuni.

1 — Limba originală: franceza.

2 — În speță, data avizului motivat pe care Comisia l-a adresat Republicii Estonia, care definește momentul la care trebuie apreciată existența eventuală a neîndeplinirii obligațiilor, este 17 octombrie 2008, fiind, așadar, anterioară intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona, survenită la 1 decembrie 2009. Totuși, nu se contestă că împrejurările susceptibile de a fi dat naștere pretinsei neîndepliniri a obligațiilor au continuat după data emiterii avizului motivat și se menținеau la data depunerii cererii, introdusă la 22 ianuarie 2010. În plus, în acest act de sesizare a Curții, Comisia nu a mai vizat dispozițiile Tratatului CE, ci pe cele ale Tratatului FUE. Prin urmare, se va face trimitere la acestea din urmă.

3 — JO 1994, L 1, p. 3.

II – Cadrul juridic

A – *Dreptul Uniunii*

1. Articolul 45 TFUE și articolul 28 din Acordul privind SEE

6. Articolul 45 TFUE prevede:

„(1) Libera circulație a lucrătorilor este garantată în cadrul Uniunii.

(2) Libera circulație implică eliminarea oricărei discriminări pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă.

(3) Sub rezerva restricțiilor justificate de motive de ordine publică, siguranță publică și sănătate publică, libera circulație a lucrătorilor implică dreptul:

(a) de a accepta ofertele reale de încadrare în muncă;

(b) de a circula liber în acest scop pe teritoriul statelor membre;

(c) de ședere într-un stat membru pentru a desfășura o activitate salarizată în conformitate cu actele cu putere de lege și actele administrative care reglementează încadrarea în muncă a lucrătorilor statului respectiv;

(d) de a rămâne pe teritoriul unui stat membru după ce a fost încadrat în muncă în acest stat, în condițiile care vor face obiectul unor regulamente adoptate de Comisie.

(4) Dispozițiile prezentului articol nu se aplică încadrării în administrația publică.”

7. Articolul 28 din Acordul privind SEE garantează libera circulație a lucrătorilor între statele membre ale Comunității Europene și statele Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS), în termeni identici, în esență, cu dispozițiile articolului 45 TFUE.

2. Recomandarea 94/79/CE

8. Recomandarea 94/79/CE[4], care este invocată de Republica Estonia și de intervenientе, privește impozitarea anumitor venituri obținute de nerezidenți într-un alt stat membru decât cel de reședință.

9. Articolul 1 alineatul (1) din Recomandarea 94/79 prevede:

„(1) Statele membre aplică dispozițiile prezentei recomandări persoanelor fizice rezidente într-un stat membru și care sunt supuse la plata impozitului pe venit într-un alt stat membru, fără a fi rezidente în acest stat, cu privire la următoarele venituri:

[...]

— pensii și alte remunerații similare primite pentru un loc de muncă anterior, precum și pensii din cadrul asigurărilor sociale,

— [...]” [traducere neoficială]

4 — Recomandarea 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).

10. Articolul 2 alineatul (1) și alineatul (2) primul paragraf din recomandarea menționată prevede:

„(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]

B – *Legislația națională*

11. Legea estoniană privind impozitul pe venit din 1999, în versiunea aplicabilă la data avizului motivat emis de Comisie, respectiv în 2008, are următorul cuprins [5]:

„Articolul 1.

Obiectul impozitului

(1) Impozitul pe venit se aplică venitului contribuabilului, odată ce deducerile autorizate de lege au fost efectuate.

[...]”

„Articolul 2.

Contribuabilul

(1) Impozitul pe venit prevăzut la articolul 1 alineatul (1) se plătește de persoanele fizice și de persoanele juridice nerezidente care obțin venituri impozabile.

[...]”

„Articolul 19.

Pensii de întreținere, pensii, burse, prestații, prime, câștiguri la loterie, indemnizații

[...]

(2) Impozitul pe venit se aplică pensiilor, prestațiilor, burselor, recompenselor culturale și sportive, științifice, câștigurilor la loterie, prestațiilor primite în temeiul Legii privind prestațiile parentale, precum și indemnizațiilor și diurnelor legate de deplasările sportive. [...]”

„Articolul 23.

Deducere de bază

„În cursul unei perioade de impozitare, o persoană fizică rezidentă poate deduce din venitul său:

1) 27 000 EEK în 2008;

[...]”

5 — Tulumaksuseadus (RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208).

„Articolul 23[2].

Deducere suplimentară în cazul pensiei

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.”

„Articolul 28[3].

Deduceri din venitul unui rezident al unui stat membru al Uniunii Europene

O persoană fizică rezidentă într-un alt stat al Uniunii Europene poate aplica de asemenea deducerile prevăzute de 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.”

„Articolul 29.

Venitul impozabil al unei persoane nerezidente

[...]

(9) Impozitul pe venit se aplică pensiilor și burselor, recompenselor culturale, sportive și științifice, prestațiilor, ajutoarelor de șomaj, câștigurilor la loterie plătite în condițiile prevăzute la articolul 19 alineatele (2) și (3), prestațiilor primite în temeiul Legii privind prestațiile parentale, pensiilor de întreținere și pensiilor alimentare prevăzute la articolul 19 alineatul (1), care sunt plătite unei persoane nerezidente de statul estonian, de colectivitățile locale sau de un rezident. Impozitul pe venit se percepe din indemnizațiile de asigurări achitate în condițiile prevăzute la articolele 20 și 21 unui nerezident de casa de asigurări de sănătate estoniană, de casa de asigurări de șomaj estoniană sau de o societate de asigurări rezidentă și din plățile efectuate de un fond de pensii înregistrat în Estonia.[...]”

„Articolul 41.

Plăți din care se reține impozitul pe venit

[...]

(6) Indemnizațiile de asigurări, pensiile, plățile provenite de la un fond de pensii, bursele, câștigurile la loterie, pensiile de întreținere, pensiile alimentare, prestațiile plătite în temeiul Legii privind prestațiile familiale [articolul 19 alineatele (1) și (2), articolul 20 alineatele (1)-(3), articolul 20[1], articolul 21 alineatul (1) și articolul 29 alineatul (9)] sau alte plăți care sunt supuse la plata impozitului pe venit, plătite unor nerezidenți sau unei persoane fizice rezidente, cu excepția plăților menționate la punctul 12;[...]”

„Articolul 42.

Deduceri aplicate reținerii la sursă a impozitului pe venit

[...]

(1[1]) În situația unei pensii plătite unei persoane fizice rezidente de statul estonian 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].[...]”

III – Procedura precontencioasă

12. Comisia a primit o plângere formulată de o persoană de cetățenie estoniană cu reședința în Finlanda cu privire la impozitul pe venitul din pensia care îi este plătită de Republica Estonia. Persoana interesată reproșa neaplicarea în ceea ce o privește a pragului deducerii de bază prevăzute pentru rezidenți și nici a pragului deducerii suplimentare prevăzute pentru rezidenții care primesc o pensie.

13. Această persoană, după ce a ajuns la vârsta de pensionare în Estonia, s-a stabilit în Finlanda unde a lucrat, ceea ce i-a permis să beneficieze și în această țară de o pensie pentru limită de vârstă. Astfel, aceasta primește două pensii, care provin una din Estonia, iar cealaltă din Finlanda, în cuantum aproximativ egal. Pensia provenită din Estonia determină perceperea unui impozit pe venit, spre deosebire de cea provenită din Finlanda[6].

14. Astfel, având în vedere nivelul foarte scăzut al venitului total al persoanei interesate, care nu depășește pragul deducerii de bază prevăzute pentru persoanele cu reședința în Finlanda, aceasta nu este supusă la plata impozitului în acest stat membru. În consecință, în momentul stabilirii impozitului pe venit datorat în Finlanda, aceasta nu poate beneficia de un credit fiscal care ar ține seama de impozitul plătit în Estonia pentru pensia primită din partea acestui din urmă stat.

15. Având în vedere aceste elemente, Comisia a considerat că, în această țară, sarcina fiscală suportată de nerezidenții care se aflau într-o situație analogă cu cea a persoanei care a depus plângerea era mai ridicată decât cea care s-ar aplica dacă aceștia ar încasa totalitatea veniturilor lor cu titlu de pensie din partea unui singur stat membru, indiferent dacă este vorba de Republica Finlanda sau de Republica Estonia. Aceasta a apreciat că venitul încasat global de un astfel de contribuabil pentru pensiile sale în Estonia și în Finlanda ar depăși doar cu puțin pragul de scutire a pensionarilor cu reședința în Estonia, dacă i s-ar aplica articolele 23 și 23[2] din Legea estoniană privind impozitul pe venit.

16. Prin urmare, la 4 februarie 2008, aceasta a adresat o scrisoare de punere în întârziere Republicii Estonia, în care i-a solicitat să îi transmită observații în ceea ce privește eventuala incompatibilitate a dispozițiilor legislației naționale *privind impozitarea pensiilor* plătite nerezidenților cu articolul 39 CE și cu articolul 28 din Acordul privind SEE.

17. Într-o scrisoare din 9 aprilie 2008, Republica Estonia s-a opus punctului de vedere al Comisiei, susținând că legislația sa permitea să fie supuși aceluiași sistem de impozitare precum rezidenții și nerezidenții care primesc din Estonia majoritatea veniturilor lor, respectiv cel puțin 75 % din acestea. În opinia acesteia, în celelalte situații, ar reveni statului în care are reședința persoana în cauză obligația de a garanta impozitarea adecvată a acesteia.

18. La 17 octombrie 2008, Comisia a adresat Republicii Estonia un aviz motivat prin care o invita să ia măsurile necesare pentru a se conforma indicațiilor acestuia în termen de două luni de la primirea avizului respectiv.

6 — Republica Estonia și Republica Finlanda au semnat la Helsinki, la 23 martie 1993, o convenție pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materia impozitului pe venit și pe avere (RT II 1993, 37, 113), al cărei articol 18 este aplicabil.

19. Prin răspunsul din 18 decembrie 2008, Republica Estonia și-a exprimat dezacordul față de obiecțiile invocate de Comisie în ceea ce privește incompatibilitatea dintre Legea estoniană privind impozitul pe venit și articolul 39 CE. În schimb, aceasta a recunoscut că legea menționată avea lacune în raport cu articolul 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.

20. Întrucât a considerat că situația era în continuare nesatisfăcătoare, Comisia a introdus prezenta acțiune.

IV – Procedura în fața Curții

21. Prin cererea introductivă depusă la 22 ianuarie 2010, Comisia a solicitat Curții să „constate că Republica Estonia nu s-a conformat obligațiilor care rezultă din articolul 45 [TFUE] și din articolul 28 din Acordul privind SEE, întrucât legislația sa nu prevede acordarea unei deduceri individuale nerezidenților al căror venit total este atât de scăzut încât ar beneficia de o deducere dacă ar fi contribuabili rezidenți”.

22. Republica Estonia a solicitat constatarea inadmisibilității acțiunii sau, în caz contrar, respingerea acesteia, întemeindu-se pe o interpretare diferită a dispozițiile vizate, precum și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

23. Regatul Spaniei, Republica Portugheză, precum și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord au depus memorii în intervenție în susținerea pretențiilor Republicii Estonia.

24. Au fost admise cererile în intervenție formulate de Republica Federală Germania și de Regatul Suediei, precum și prezentarea de către acestea a observațiilor lor în cadrul procedurii orale, în vederea susținerii concluziilor statului membru pârât.

25. Comisia și Republica Estonia, precum și Regatul Spaniei și Regatul Suediei au prezentat observații orale în cadrul ședinței care a avut loc la 15 septembrie 2011.

V – Analiza acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor

A – *Cu privire la admisibilitatea acțiunii*

26. Republica Estonia solicită Curții, cu titlu principal, să respingă cererea Comisiei ca fiind inadmisibilă.

27. Două interveniente, respectiv Regatul Spaniei și Republica Portugheză, au invocat de asemenea inadmisibilitatea acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor introduse împotriva Republicii Estonia.

1. Cu privire la excepția de inadmisibilitate întemeiată pe o formulare echivocă a acțiunii

28. În memoriul în duplică, Republica Estonia, susținută în acest sens de Regatul Spaniei, a ridicat o excepție de inadmisibilitate întemeiată pe neclaritatea înscrisurilor Comisiei. Pârâta a susținut că reclamanta nu menționase în mod explicit în ce situații un stat ar trebui să aplice o deducere fiscală rezidenților unui alt stat membru și, astfel, cum s-ar fi putut pune capăt neîndeplinirii obligațiilor imputate. Aceasta a arătat că, în cerere, Comisia declarase că criteriul de aplicare pertinent ar fi ca venitul total al nerezidenților să fie inferior pragului de deducere prevăzut de statul sursă, în timp ce, în replică, aceasta ar fi avut în vedere

reținerea pragului deducerii în vigoare în statul de reședință. Guvernul eston a invocat că contradicția astfel evidențiată în obiecțiile susținute de Comisie făcea ca acțiunea sa în constatarea neîndeplinirii obligațiilor să fie neclară cu privire la un element considerat indispensabil pentru a înțelege obiectul cererii, deficiență ce ar trebui să determine Curtea să declare inadmisibilă acțiunea acesteia.

29. În schimb, Comisia a afirmat că pretențiile sale nu ar fi lipsite de claritate și nici contradictorii, precizând că, în opinia sa, un stat membru are numai obligația de a ține seama de nivelul minim al veniturilor pe care trebuie să le primească un contribuabil pentru a fi considerat în măsură să participe la cheltuielile publice în temeiul dispozițiilor propriei ordini juridice, iar nu de nivelul reținut în celelalte state membre în cauză.

30. Pe de altă parte, în cadrul ședinței, Comisia a obiectat că evocarea unei cauze de inadmisibilitate de către pârâtă doar în stadiul memoriului în duplică, iar nu anterior, nu ar fi conformă cu dispozițiile Statutului Curții de Justiție a Uniunii Europene. Totuși, Republica Estonia a subliniat că făcuse deja aluzie în memoriul în apărare la lipsa de claritate a cererii în ceea ce privește eventuala luare în considerare a pragului de deducere aplicat în statul de reședință.

31. Amintim că articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții coroborat cu articolul 21 din Statutul Curții impune, în ceea ce privește condițiile de admisibilitate, ca cererea de sesizare a acestei instanțe cu o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor să cuprindă obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor invocate de reclamant.

32. Potrivit jurisprudenței, revine Comisiei obligația să indice, în concluziile oricărei cereri depuse în temeiul articolului 258 TFUE, obiecțiile precise cu privire la care se solicită Curții să se pronunțe. Aceste concluzii trebuie să fie formulate într-un mod neechivoc, astfel încât Curtea să nu se pronunțe *ultra petita* sau să nu omită să se pronunțe asupra unei obiecții[7]. Contradicții[8], precum și o afirmație lapidară[9] care sunt conținute în expunerea de motive invocate de Comisie în susținerea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor nu îndeplinesc cerințele celor două articole menționate mai sus. În cazul în care acestea nu sunt îndeplinite, sancțiunea aplicată este inadmisibilitatea obiecțiilor care se întemeiază pe elemente insuficiente și neclare, întrucât nu permit evidențierea tuturor elementelor esențiale ale acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor[10].

33. Astfel, o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care se întemeiază pe o argumentație ambiguă sau chiar contradictorie trebuie declarată inadmisibilă, întrucât aceasta privează atât statul membru în cauză, cât și Curtea de posibilitatea de a determina cât mai exact întinderea încălcării dreptului Uniunii imputate. Or, această luare la cunoștință este necesară în același timp pentru ca statul respectiv să poată face uz în mod eficient de mijloacele sale de apărare și Curtea să poată verifica existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor[11].

34. În speță, considerăm că, la lectura cererii și a celorlalte înscrisuri, Comisia nu a formulat în mod clar și precis obiecția sa privind pragul de deducere care trebuie luat în considerare de un stat membru în care sunt obținute veniturile și care intenționează să supună la plata unui impozit direct contribuabilii care nu au reședința pe teritoriul său. Republica Estonia a arătat, cu ajutorul a diverse exemple detaliate în memoriul său în duplică, imprecizia intrinsecă a cererii, precum și discordanțele care există în ceea ce privește această obiecție între cererea introductivă și memoriul în replică al Comisiei. În opinia noastră, obiecția invocată de acest stat este, așadar, întemeiată.

7 — A se vedea printre altele Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania (C-154/08, punctele 60 și 63 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Comisia/Republica Cehă (C-343/08, Rep., p. I-275, punctul 26 și jurisprudența citată).

8 — A se vedea printre altele Hotărârea din 15 iunie 2006, Comisia/Franța (C-255/04, Rec., p. I-5251, punctul 24), Hotărârea din 28 iunie 2007, Comisia/Spania (C-235/04, Rep., p. I-5415, punctul 47), și Hotărârea din 11 septembrie 2008, Comisia/Grecia (C-305/06, punctul 46).

9 — Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Polonia (C-165/08, Rep., p. I-6843, punctele 42-47).

10 — A se vedea printre altele Hotărârea din 12 octombrie 2004, Comisia/Regatul Unit (C-431/02, punctele 25-29 și jurisprudența citată).

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 1 februarie 2007, Comisia/Regatul Unit (C-199/04, Rep., p. I-1221, punctele 21, 25 și 26 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 12 februarie 2009, Comisia/Polonia (C-475/07, punctul 44 și jurisprudența citată).

35. Adăugăm că însuși obiectul acțiunii sale nu a fost delimitat în mod precis de Comisie. Astfel, numai în cursul dezbaterilor desfășurate în cadrul ședinței, în condițiile în care este vorba totuși despre un aspect esențial, reclamanta a definit întinderea acțiunii sale. În răspuns la întrebările care i-au fost adresate, aceasta a afirmat că, în pofida abordării globale reținute în aparență în cerere, acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor trebuia interpretată nu ca privind situația tuturor contribuabililor care obțin un venit foarte scăzut în Estonia [12] și au reședința într-un alt stat membru, ci ca fiind restrânsă la situația nerezidenților care sunt titulari ai unor pensii pentru limită de vârstă în Estonia. Cu toate acestea, o confuzie se dovedește cu totul posibilă, având în vedere modul extensiv de redactare a actului de sesizare a Curții [13]. De altfel, observațiile prezentate de Republica Estonia, precum și de statele membre care au intervenit în susținerea sa s-au întemeiat toate pe o concepție a acțiunii potrivit căreia aceasta nu se limita la nerezidenții pensionați, ci se extindea la toți contribuabilii nerezidenți în general.

36. Știind că, din oficiu, Curtea poate verifica dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 258 TFUE pentru introducerea unei asemenea acțiuni [14], considerăm că este necesar să se exercite această competență pentru a sancționa deficiențele Comisiei în cauză. Trebuie să nu se ignore faptul că, având în vedere importanța acordată de Tratatul FUE acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de care dispune Uniunea împotriva statelor membre, această procedură a fost însoțită de garanții care pot fi cu atât mai puțin neglijate, cu cât acțiunea menționată are drept consecință obligația impusă statelor membre de a lua măsurile pe care le implică executarea hotărârii Curții [15].

37. În cadrul unei proceduri precum aceasta, este esențial ca statul membru căruia i se reproșează o încălcare să știe exact ceea ce ar fi trebuit să facă. Or, indicațiile care au fost date în această situație de către Comisie Republicii Estonia nu erau suficient de clare pentru a-i permite să își pregătească apărarea fără dificultăți. În plus, Curtea nu se află, în acest context, pe deplin în măsură să aprecieze dacă motivele invocate sunt sau nu sunt întemeiate.

38. Întrucât prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se întemeiază pe o enunțare a obiecțiilor care este în același timp incoerentă și imprecisă, în opinia noastră, aceasta nu respectă condițiile menționate mai sus și, prin urmare, ar trebui să fie declarată inadmisibilă în totalitate pentru acest motiv.

2. Cu privire la excepția de inadmisibilitate întemeiată pe Recomandarea 94/79

39. În opinia Republicii Portugheze, Comisia ar fi avut o atitudine contradictorie, care ar aduce atingere principiilor bunei administrări, cooperării loiale și protecției încrederii legitime, prin faptul că a introdus o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva Republicii Estonia făcând abstracție de faptul că conținutul legislației criticate era conform cu Recomandarea 94/79, în care reclamanta definise propriile linii directoare în materie, fără ca vreun act ulterior să fi revocat această recomandare sau să i se fi substituit.

40. În mod similar, Regatul Spaniei susține că Comisia ar fi încălcat principiul încrederii legitime din moment ce aceasta ar fi făcut să se nască pentru statele membre o speranță privind faptul că respectarea de către acestea a criteriilor enunțate în Recomandarea 94/79 ar însemna ca neîndeplinirea obligațiilor să nu le poată fi reproșată. Acesta adaugă că, prin schimbarea opiniei fără a explica motivele acestei schimbări și fără a fi adoptat o nouă recomandare, instituția ar fi încălcat și principiul securității juridice, care protejează statele membre, știind că eventuala constatare a unei neîndepliniri a obligațiilor de către Curte poate angaja răspunderea statului în cauză.

12 — Subliniem că noțiunea „venit” în sensul articolului 19 alineatul 2 din legea națională privind impozitul pe venit este definită în sens larg de Republica Estonia.

13 — În acest sens, a se vedea dispozitivul cererii, care reia în esență partea finală a avizului motivat, observându-se de asemenea că articolul 23[2] din legea în cauză, care se referă la deducerea suplimentară în cazul unei pensii, nu este singurul vizat de motivele acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

14 — A se vedea printre altele Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-199/04, citată anterior, punctul 20 și jurisprudența citată).

15 — Hotărârea din 10 martie 1970, Comisia/Italia (7-69, Rec., p. 111).

41. Aceste două intervenientе susțin că sancționarea unei asemenea conduite a Comisiei ar trebui să constea în inadmisibilitatea sau în respingerea acțiunii introduse de aceasta.

42. În răspuns, Comisia obiectează că Regatul Spaniei și Republica Portugheză au invocat motive de inadmisibilitate care nu au fost invocate ca atare de statul membru pârât. Întemeindu-se pe articolul 40 al patrulea paragraf din Protocolul privind Statutul Curții și pe articolul 93 alineatul (4) din Regulamentul de procedură, precum și pe jurisprudență [16], aceasta afirmă că intervenientele nu pot invoca o excepție de inadmisibilitate nouă și că, prin urmare, Curtea nu ar fi obligată să examineze motivele respective.

43. Trebuie să amintim că articolul 40 al doilea paragraf din Protocolul privind Statutul Curții prevede că dreptul de a interveni într-un litigiu înaintat acestei instanțe aparține oricărei persoane care poate dovedi faptul că are un interes în soluționarea litigiului menționat. În temeiul celui de al patrulea paragraf al acestui articol, „[c]oncluziile cererii de intervenție pot avea ca obiect numai susținerea concluziilor uneia dintre părți”. În plus, articolul 93 alineatul (4) din Regulamentul de procedură prevede că „[i]ntervenientul ia procedura în starea în care se află în momentul intervenției sale”.

44. Potrivit jurisprudenței, deși aceste dispoziții nu se opun ca un intervenient să prezinte argumente diferite de cele ale părții pe care o susține, acest lucru este totuși posibil cu condiția ca, pe de o parte, argumentele să nu modifice cadrul litigiului și ca, pe de altă parte, intervenția să vizeze întotdeauna susținerea concluziilor prezentate de această parte [17]. În plus, este cert că un intervenient nu are calitatea necesară să ridice o excepție de inadmisibilitate care nu a fost formulată în concluziile pârâtului [18].

45. În speță, este adevărat că Regatul Spaniei și Republica Portugheză au ridicat o excepție de inadmisibilitate prin care urmăreau să susțină pretențiile pârâtei, care a susținut că cererea era inadmisibilă.

46. Totuși, Republica Estonia s-a prevalat de inadmisibilitatea acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor întemeindu-se pe un alt motiv decât cel invocat de aceste două intervenientе. Prin urmare, considerăm că, deși nu au calitatea necesară în acest sens, Regatul Spaniei și Republica Portugheză au ridicat o excepție de inadmisibilitate al cărei temei este diferit de cel al excepției invocate de partea pe care o susțin și a cărei examinare ar avea drept efect modificarea obiectului litigiului, astfel cum a fost definit în cerere și în memoriile Comisiei și ale pârâtei.

47. Or, considerăm că este posibil ca un stat membru căruia i se reproșează o neîndeplinire a obligațiilor să nu dorească să ridice o excepție de inadmisibilitate întemeiată pe motive pe care, cu bună știință, nu ar intenționa să le evoce. Statele membre autorizate să intervină în cadrul procedurii care privește statul respectiv nu pot, prin introducerea unor argumente suplimentare în cadrul litigiului, să aibă posibilitatea de a obliga statul pârât să adopte o poziție cu privire la aspecte pe care nu avea intenția să le dezbată.

48. Numai în ceea ce privește o cauză de inadmisibilitate de ordine publică Curtea apreciază din oficiu admisibilitatea cererii, în temeiul articolului 92 alineatul (2) din Regulamentul de procedură [19]. Astfel, Curtea examinează temeinicia unei excepții de inadmisibilitate invocate de un intervenient, și nu de pârât, numai dacă această excepție este de ordine publică [20].

16 — Aceasta se referă în acest sens la Hotărârea din 15 iunie 1993, Matra/Comisia (C-225/91, Rec., p. I-3203).

17 — A se vedea printre altele Hotărârea din 8 iulie 1999, Chemie Linz/Comisia (C-245/92 P, Rec., p. I-4643, punctul 32), Hotărârea din 8 ianuarie 2002, Franța/Monsanto și Comisia (C-248/99 P, Rec., p. I-1, punctul 56), precum și Hotărârea din 24 mai 2011, Comisia/Grecia (C-61/08, Rep., p. I-4399, punctul 33 și urm.). Jurisprudență urmată de asemenea de Tribunal, în special în Hotărârea din 13 aprilie 2005, Verein für Konsumenteninformation/Comisia (T-2/03, Rec., p. II-1121, punctul 52).

18 — A se vedea Hotărârea din 1 iulie 2008, Chronopost și La Poste/UFEX și alții (C-341/06 P și C-342/06 P, Rep., p. I-4777, punctul 67, precum și jurisprudența citată).

19 — A se vedea în acest sens Hotărârea Matra/Comisia, citată anterior (punctul 13 și jurisprudența citată).

20 — Punctul 65 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Chronopost și La Poste/UFEX și alții (citată anterior).

49. Nu aceasta pare a fi situația excepției de inadmisibilitate evidențiate în acest caz de guvernele portughez și spaniol, chiar dacă acesta din urmă a susținut că încălcarea principiilor generale ale dreptului Uniunii constituie o chestiune de ordine publică pe care Curtea ar putea [21] și chiar ar trebui [22] să o verifice din oficiu. În opinia noastră, ordinea publică ar fi în discuție numai dacă nerespectarea unor astfel de principii ar aduce atingere unei norme de procedură, iar nu de fond, considerată ca fiind o garanție fundamentală care trebuie protejată de Curte.

50. Având în vedere aceste elemente, apreciem că excepția de inadmisibilitate invocată de intervenientе trebuie înlăturată, spre deosebire de cea invocată de pârâtă, care ar trebui să determine Curtea să declare inadmisibilă prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor din cauza neclarității sale.

51. Totuși, vom formula propuneri cu titlu subsidiar, pentru a acoperi situația în care Curtea ar aprecia, la rândul său, că este necesar să se pronunțe cu privire la existența unei neîndepliniri a obligațiilor.

B – *Cu privire la fond*

52. În situația în care Curtea ar considera că acțiunea introdusă în prezenta cauză este admisibilă, neîndeplinirea obligațiilor care poate fi imputată Republicii Estonia ar trebui să privească, în opinia noastră, numai impozitarea veniturilor persoanelor pensionate care și-au exercitat libertatea de circulație în Uniune în calitate de lucrători și care primesc pensii care provin din două state membre. O asemenea limitare a întinderii acțiunii rezultă din faptul că, în cadrul ședinței, Comisia a arătat că, în pofida modului extensiv de redactare a propriilor înscrisuri, obiectul acestora trebuia interpretat ca fiind focalizat pe această problematică. Rezultă că cererea, în opinia noastră, ar trebui să fie respinsă ca fiind nemotivată în rest, și anume în măsura în care privește alți contribuabili decât cei care fac obiectul respectivei categorii de persoane.

1. Cu privire la încălcarea articolului 45 TFUE

a) Apărarea întemeiată pe Recomandarea 94/79

53. În opinia Republicii Estonia, prin introducerea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva sa, Comisia nu ar fi respectat conținutul Recomandării 94/79. Pârâta susține că instituția ar fi arătat că egalitatea de tratament aplicată rezidenților și nerezidenților s-ar impune numai atunci când nerezidentul obține, pe parcursul anului fiscal în cauză, cel puțin 75 % din veniturile sale impozabile în statul sursă, astfel cum s-a prevăzut pe teritoriul estonian în cazul de față.

54. Având în vedere dispozițiile naționale în cauză coroborate în special cu articolul 2 din Recomandarea 94/79 [23], pare clar că Republica Estonia s-a inspirat într-adevăr din normele conținute în acest act. Totuși, este suficient ca legiuitorul unui stat membru să fi reprodus criteriul indicat într-o recomandare pentru ca acesta să fie exonerat de orice risc al unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor? Considerăm că răspunsul este negativ.

55. Comisia răspunde că un act precum Recomandarea 94/79 nu produce efecte obligatorii și că nu poate avea drept obiect completarea normelor de drept primar cu privire la libera circulație a persoanelor.

21 — În memoriul în intervenție, Regatul Spaniei a citat în această privință Hotărârea din 29 aprilie 2010, Comisia/Germania (C-160/08, Rec., p. I-3713, punctul 40), care arată numai că Curtea „are dreptul să verifice din oficiu *respectarea garanțiilor procedurale* conferite de ordinea juridică a Uniunii" (sublinierea noastră).

22 — În cadrul ședinței, Regatul Spaniei a invocat în acest sens „cauza Italia/Comisia, C-170/99", care pare a fi în realitate Hotărârea din 30 ianuarie 2002, Italia/Comisia (C-107/99, Rec., p. I-1091, punctele 29 și 30), în care Curtea a verificat din oficiu dacă acțiunea nu era afectată de tardivitate.

23 — A se vedea de asemenea al șaselea și al șaptelea considerent ale acestei recomandări, precum și punctele 14 și 15 din expunerea de motive.

56. Amintim că, în conformitate cu articolul 249 al cincilea paragraf CE, actele care nu au caracter de decizie, precum Recomandarea 94/79, „nu sunt obligatorii” pentru destinatarii acestora.

57. Totuși, astfel cum subliniază Republica Estonia, din jurisprudență rezultă că, chiar dacă recomandările nu sunt de natură să creeze drepturi pe care particularii să le poată invoca în fața instanțelor din statele membre, acestea nu sunt totuși lipsite de orice efect juridic în privința interpretării unei legislații naționale care, ca și cea contestată în prezenta situație, a fost adoptată în legătură cu dreptul Uniunii, întrucât instanțele respective trebuie să le ia în considerare în vederea soluționării litigiilor care sunt deduse judecății [24].

58. În plus, recomandările pot avea efecte juridice indirecte dacă se consideră că instituția care le-a emis este ea însăși obligată să le respecte astfel încât a creat o așteptare legitimă care poate fi invocată cu ocazia unui litigiu. În speță, Comisia afirmă că, prin adoptarea dispozițiilor conținute în Recomandarea 94/79, aceasta nu a intenționat să interzică introducerea ulterioară a unor acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în domeniul acoperit de aceasta. Astfel, din al treilea și din al patrulea considerent ale recomandării menționate rezultă în mod clar că avizul care este dat în acest act de Comisie nu afectează continuarea de către aceasta a unei politici active în materia procedurilor de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, în scopul de a garanta ca principiile fundamentale ale Tratatului FUE să fie respectate.

59. În opinia noastră, împrejurarea că Comisia a formulat anumite puncte de referință în Recomandarea 94/79 nu are un impact asupra temeiniciei prezentei acțiuni. Faptul că există un act de o asemenea natură nu poate crea, pentru statul membru în cauză sau pentru celelalte state membre, o speranță serioasă cu privire la faptul că criteriile enunțate în recomandarea menționată ar constitui, dacă sunt reproduse în dreptul național, o garanție de scutire de orice acțiune împotriva sa, astfel cum lasă să se înțeleagă Republica Estonia și mai mulți intervenienți.

60. Potrivit unei jurisprudențe constante, procedura prevăzută la articolul 258 TFUE se întemeiază pe constatarea obiectivă a nerespectării de către un stat membru a obligațiilor impuse prin tratat sau printr-un act de drept derivat. Este irelevant să se cunoască motivele care au putut determina statul membru căruia îi este imputabilă pretinsa neîndeplinire a obligațiilor să acționeze astfel [25]. În consecință, nici principiul protecției încrederii legitime, care are drept corolar principiul securității juridice, și nici principiul cooperării loiale nu pot fi invocate de către un stat membru, într-un caz precum cel în speță, ca să împiedice constatarea obiectivă că acesta nu și-a îndeplinit obligațiile care rezultă din dreptul Uniunii, deoarece acceptarea acestei justificări ar fi contrară obiectivului urmărit de procedura acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor [26].

61. Observăm că faptul că o măsură națională poate fi eventual conformă sau, cel puțin, poate să nu fie contrară unei dispoziții de drept derivat nu are drept efect ca această măsură să nu intre sub incidența dispozițiilor Tratatului FUE, chiar dacă dispoziția menționată are efecte obligatorii [27], prin urmare, *a fortiori*, dacă aceasta nu are un astfel de caracter. În speță, constatarea că legislația estoniană reproduce conținutul Recomandării 94/79 pare să nu aibă niciun impact asupra aprecierii temeiniciei sau a netemeiniciei acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în raport cu articolul 45 TFUE, întrucât Comisia nu are competența, prin adoptarea unei recomandări, să modifice întinderea obligațiilor care decurg din tratat.

24 — A se vedea printre altele Hotărârea din 24 aprilie 2008, Arcor (C-55/06, Rep., p. I-2931, punctul 94 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 18 martie 2010, Alassini și alții (C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 40 și jurisprudența citată).

25 — A se vedea printre altele Hotărârea din 1 octombrie 1998, Comisia/Spania (C-71/97, Rec., p. I-5991, punctele 14 și 15), Hotărârea din 1 februarie 2001, Comisia/Franța (C-333/99, Rec., p. I-1025, punctele 32 și 36), precum și Hotărârea din 13 decembrie 2007, Comisia/Luxemburg (C-244/07, punctul 10).

26 — A se vedea printre altele Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania (C-562/07, Rep., p. I-9553, punctul 18 și urm., precum și jurisprudența citată).

27 — Hotărârea din 16 mai 2006, Watts (C-372/04, Rec., p. I-4325, punctul 47 și jurisprudența citată).

b) Apărarea întemeiată pe jurisprudența Curții

62. Cu titlu introductiv, precizăm că apreciem că, în cadrul prezentei cauze, Comisia nu solicită Curții să realizeze o schimbare a jurisprudenței sale în materie, astfel cum aceasta rezultă în special din Hotărârea Schumacker [28]. Este vorba mai degrabă despre analizarea aplicabilității principiilor definite anterior în cazul unei situații noi.

63. Curtea a declarat în mod repetat că dispozițiile naționale care se opun sau care descurajează un lucrător resortisant al unui stat membru să părăsească statul de origine pentru a-și exercita dreptul la libera circulație constituie, așadar, un obstacol în calea acestei libertăți definite la articolul 45 TFUE, chiar dacă se aplică indiferent de cetățenia lucrătorilor în cauză [29].

64. În materia impozitelor directe, nu poate exista un obstacol care să rezulte dintr-o discriminare care ar fi exercitată împotriva contribuabililor nerezidenți decât dacă situația acestora din urmă este comparabilă din punct de vedere obiectiv cu cea a contribuabililor rezidenți în vederea aplicării măsurii fiscale în cauză [30].

65. Or, în general, aceste două categorii de persoane se află în situații diferite. Astfel, Curtea a considerat că situația unui rezident este specifică, în măsura în care, cel mai adesea, cea mai mare parte a resurselor sale se centralizează în statul membru în care are reședința și totodată obține veniturile, de unde rezultă că acest stat dispune în general de toate informațiile necesare pentru a aprecia capacitatea contributivă globală a persoanei interesate, ținând seama de situația sa individuală și familială. Dimpotrivă, un nerezident centralizează în mod obișnuit cea mai mare parte a intereselor sale, atât financiare, cât și personale, într-un alt stat membru decât cel care urmează să perceapă impozitul pe veniturile sale, respectiv statul în care s-a stabilit. Întrucât cele două situații nu se pot compara, nu există o discriminare posibilă într-un asemenea context și articolul 45 TFUE nu se opune ca, în principiu, contribuabilii rezidenți să beneficieze de un tratament fiscal mai favorabil decât cel acordat nerezidenților [31].

66. În schimb, situațiile în discuție pot fi comparate și, în consecință, există un risc de discriminare, în situația specială în care un nerezident nu obține un venit important în statul în care are reședința și obține cvasitotalitatea veniturilor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în statul sursă. În această situație, statul în care un astfel de contribuabil are reședința nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale – și nici statul în care a fost desfășurată activitatea din care rezultă pensia pentru limită de vârstă [32].

67. Observăm că, în Hotărârile citate anterior Wallentin și Turpeinen, statul de reședință nu avusese posibilitatea de a lua în considerare consecințele care decurg din situația individuală a contribuabilului întrucât, în prima cauză, veniturile în discuție nu erau, prin natura lor, impozabile, iar în cea de a doua cauză, statul respectiv nu avea competența fiscală necesară în temeiul unei convenții bilaterale. Curtea s-a pronunțat în sensul că, într-o asemenea situație, statul sursă era obligat să nu aplice propriul sistem fiscal, respectiv o impozitare la sursă forfetară și fără deduceri, în privința nerezidenților astfel încât să fie susceptibil să conducă la o impozitare mai oneroasă pentru aceștia decât pentru rezidenți.

28 — Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225).

29 — A se vedea printre altele Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 18), precum și Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen (C-520/04, Rec., p. I-10685, punctul 15 și jurisprudența citată).

30 — A se vedea printre altele Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania (C-562/07, citată anterior, punctul 59), și Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, Rep., p. I-2323, punctul 44 și urm.).

31 — A se vedea Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin (C-169/03, Rec., p. I-6443, punctul 15 și urm. și jurisprudența citată), Hotărârea Turpeinen, citată anterior (punctul 27 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Meindl (C-329/05, Rep., p. I-1107, punctul 23 și jurisprudența citată).

32 — A se vedea Hotărârile citate anterior Zurstrassen (punctele 22 și 23 și jurisprudența citată), Wallentin (punctul 17 și jurisprudența citată) și Turpeinen (punctul 28 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg (C-527/06, Rep., p. I-7735, punctul 61 și jurisprudența citată).

68. Prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se diferențiază de aceste precedente jurisprudențiale în sensul că, în speță, repartizarea veniturilor impozabile ale persoanei în cauză se efectuează în procent aproximativ de 50/50, de unde rezultă că nu există o cvasitotalitate a veniturilor în unul sau în celălalt dintre statele membre în cauză. Este adevărat că în Hotărârea Wallentin, citată anterior, situația contribuabilului era apropiată din punct de vedere economic de cea a persoanei care a depus în prezenta cauză o plângere la Comisie, întrucât obținea venituri în cuantum similar în două state membre, însă aceasta era diferită în mod formal, întrucât persoana interesată avea un venit impozabil numai în statul sursă din moment ce ajutoarele financiare pe care le primea din statul de reședință nu erau, prin natura lor, impozabile în niciun fel.

69. În opinia noastră, elementul cel mai atipic al împrejurărilor prezentei acțiuni este legat de faptul că aceasta privește situația unei persoane inactive care a cumulat drepturi la pensie în diverse state membre, fără ca una sau alta dintre pensii să fie în mod clar mai semnificativă, iar nu pe cea a unei persoane active care și-a desfășurat o activitate în două state membre pe parcursul anului fiscal în cauză, astfel cum era cazul în majoritatea cauzelor supuse până în prezent examinării Curții.

70. Convențiile internaționale adoptate în materia impozitării veniturilor aduc informații interesante în vederea eliminării obstacolelor care împiedică circulația transfrontalieră a persoanelor și în special a salariaților, cu care pot fi asimilați pensionarii. Or, se pare că, în dreptul fiscal internațional, veniturile legate de pensiile pentru limită de vârstă sunt considerate o categorie separată de celelalte forme de venituri.

71. Un exemplu ilustrativ poate fi dedus din articolul 18 din modelul de convenție fiscală al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE)[33] care se referă la „pensii”[34] și prevede în această privință norme-model cu următorul cuprins: „[s]ub rezerva prevederilor alineatului 2 al articolului 19 [privind funcțiile publice], pensiile și alte remunerații similare, plătite unui rezident al unui stat contractant pentru munca salariată exercitată în trecut, vor fi impozitate numai în acest stat”. Redactorii convenției amintite s-au inspirat din aceeași concepție generală a politicii fiscale cu cea care figurează în Hotărârea Schumacker, citată anterior. În ceea ce privește contribuabilii pensionari, această poziție se întemeiază, în opinia noastră, pe două rațiuni: pe de o parte, statul de reședință este cel mai în măsură să aibă toate informațiile utile cu privire la situația personală a persoanei interesate și, pe de altă parte, pensionarii sunt adeseori persoane care generează cheltuieli suplimentare pentru țara în care au reședința[35].

72. După exemplul liniilor directoare trasate în această convenție internațională, apreciem că situația pensionarilor este diferită de cea a lucrătorilor activi, a căror viață poate evolua în funcție de locul de muncă și ale căror venituri sunt în general mai ridicate, și că trebuie, prin urmare, să se aplice norme speciale în cazul veniturilor obținute din pensii. Jurisprudența anterioară a Curții privește, în principal, situația persoanelor active care și-au exercitat activitatea în diverse state membre în cursul anului fiscal avut în vedere, în timp ce prezenta cauză privește o persoană inactivă care a cumulat, de-a lungul carierei sale și, prin urmare, timp de mai mulți ani, drepturi la pensia pentru limită de vârstă în două state membre. În speță, considerăm că nu este vorba despre a avea în vedere caracterul comparabil al situațiilor rezidenților și nerezidenților în raport cu un an fiscal determinat, cum era situația în cauzele privind persoanele active. Situația în discuție se prelungește în timp, în prezent și în anii următori, știind că persoana în cauză nu mai lucrează și nu mai circulă.

33 — Model de convenție fiscală privind venitul și averea, versiune abrogată, OCDE, a opta ediție, iulie 2010 (http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2010-fr).

34 — Observăm că autorii Recomandării 94/79 au precizat că au fost inspirați de dispozițiile acestei convenții, cel puțin în ceea ce privește definițiile utilizate pentru categoriile de venituri care intră sub incidența acestui act (punctul 12 al treilea paragraf din expunerea de motive). Cu privire la inspirația care poate fi găsită și de statele membre în această convenție, a se vedea Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409).

35 — A se compara cu comentariile privind articolul 18 din modelul de convenție fiscală a OCDE, *op. cit.*, p. 296, punctul 1.

73. În opinia noastră, analiza caracterului comparabil al unor astfel de situații nu trebuie să se realizeze în mod abstract, ci trebuie să țină seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză. Obiectivul respectiv permite să se stabilească dacă diferența de tratament care are un caracter transfrontalier se raportează la situații care sunt sau nu sunt comparabile din punct de vedere obiectiv [36].

74. Astfel cum susține Comisia, legislația estoniană urmărește să exonereze contribuabilii ale căror venituri sunt prea scăzute de obligația de a participa la finanțarea cheltuielilor publice.

75. În practică, în situația persoanelor pensionate, acest lucru rezultă din aplicarea combinată a deducerii de bază, prevăzută la articolul 23 din Legea estoniană privind impozitul pe venit, și a deducerii suplimentare în cazul pensiei, prevăzută la articolul 23[2] din aceeași lege. Toate persoanele cu venituri scăzute beneficiază de prima deducere, dar numai contribuabilii pensionari pot beneficia de cea de a doua. În mod evident, exonerarea care rezultă din aplicarea deducerii suplimentare amintite se justifică prin faptul că pensionarii, ținând seama de vârsta și de starea lor de sănătate, se află în general în afara pieței muncii și, în consecință, nu sunt în măsură să își mărească veniturile.

76. Se impune constatarea că capacitatea unui contribuabil pensionar de a contribui la finanțarea cheltuielilor publice ale Republicii Estonia nu crește prin simplul fapt al deplasării într-un alt stat membru. Pentru acest motiv, împărtășim opinia Comisiei potrivit căreia contribuabilii pensionari nerezidenți care au un venit modest se află într-o situație comparabilă cu cea a persoanelor care locuiesc în Estonia, în pofida diferenței care ține de locul de reședință al acestora.

77. Problema principală care se ridică în această situație este dacă există o restricție în ipoteza în care un venit care nu ar trebui să fie impozabil nici potrivit legislației statului membru sursă și nici potrivit legislației statului membru de reședință este impozitat numai pentru că persoana impozabilă și-a exercitat libertatea de circulație astfel încât rezultă de aici obținerea a două pensii de aproximativ aceeași valoare. Astfel, este posibil ca situația unui contribuabil să riște să se deterioreze dacă optează să nu se întoarcă în statul membru de origine după ce și-a încetat activitatea într-un alt stat membru. Or, considerăm că astfel de împrejurări pot fi destul de frecvente în ceea ce privește resortisanții statelor membre care au aderat la Uniune în 2004 sau în 2007.

78. Este rezonabilă opinia Comisiei prin care aceasta susține că Republica Estonia ar trebui să facă un calcul ipotetic pentru a stabili care ar fi rezultatul, în ceea ce privește posibilitatea contribuabilului pensionar nerezident de a beneficia de deducere, dacă veniturile sale finlandeze s-ar adăuga veniturilor estoniene.

79. Un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor nu este creat prin însuși faptul impozitării unei pensii, chiar dacă pensia estoniană în cauză nu ar fi impozitată în același mod în Finlanda, având în vedere cuantumul său scăzut. Cu toate acestea, obstacolul există prin consecințele fiscale ale combinării celor două pensii, care au aproximativ aceeași valoare, întrucât Republica Estonia supune o pensie la plata unui impozit într-un mod mai semnificativ decât dacă contribuabilul în cauză ar fi avut reședința pe teritoriul național sau dacă pensia respectivă ar fi reprezentat cel puțin 75 % din veniturile totale ale contribuabilului. În consecință, legislația estoniană sancționează persoanele care și-au exercitat libertatea de circulație în diverse state membre pentru a lucra succesiv în diverse state membre fără a reveni să locuiască în Estonia.

80. Nu considerăm că statul membru în care un individ primește o pensie este obligat să examineze sistematic care sunt veniturile totale ale persoanei interesate, însă apreciem că, dacă este vorba despre un cetățean al Uniunii care și-a exercitat libertatea de circulație în conformitate cu articolul 45 TFUE și care beneficiază de un drept la pensie în statul membru menționat pentru faptul că a lucrat și a avut reședința în statul respectiv, acesta trebuie să fie considerat ca fiind într-o situație comparabilă cu cea a contribuabililor care au încă reședința în acest stat la data impozitării și, prin urmare, să beneficieze de un tratament egal.

36 — Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctele 32 și 33).

81. În opinia noastră, un obstacol de acest tip nu are nicio justificare atunci când statul membru de reședință ia deja în considerare venitul total al persoanei interesate. Astfel, în speță, nu există împrejurări care ar permite ca o persoană cu venituri care provin din două state membre să poată abuza de sistemul fiscal și în special de dubla posibilitate de deducere, pentru ca venitul său să nu fie impozitat în vreun fel.

82. Observăm că, în practică, reclamantul dispune, se pare, de resurse apropiate de venitul minim de subzistență. Considerăm că este de neînțeles din punct de vedere obiectiv ca un individ cu un venit atât de modest să fie supus în Estonia la plata unui impozit standard, cu alte cuvine fără a putea beneficia de deducerile prevăzute de legislația națională.

83. Astfel, propunem Curții, cu titlu subsidiar, să declare că neîndeplinirea obligațiilor imputată Republicii Estonia se întemeiază din punct de vedere juridic pe articolul 45 TFUE.

2. Cu privire la încălcarea articolului 28 din Acordul privind SEE

84. Articolul 28 din Acordul privind SEE prevede că statele trebuie să garanteze respectarea liberei circulații a lucrătorilor în cadrul Spațiului Economic European, respectiv între cele 27 de state membre ale Uniunii și cele trei dintre cele patru state membre ale AELE care au aderat la acordul menționat.

85. Comisia impută Republicii Estonia faptul că nu a respectat angajamentele asumate în temeiul articolului menționat din Acordul privind SEE pentru aceleași motive ca în ceea ce privește pretinsa încălcare a articolului 45 TFUE.

86. În memoriul în apărare, Republica Estonia arată că își menține punctul de vedere exprimat în răspunsul la avizul motivat emis de Comisie, și anume că Legea privind impozitul pe venit nu este contrară articolului 28 din Acordul privind SEE. În această privință, Republica Estonia apreciază că diferența de tratament exercitată față de nerezidenți care a fost evidențiată de Comisie este în același timp pertinentă și justificată în raport cu această dispoziție, ca și în raport cu articolul 45 TFUE.

87. Cu toate acestea, părțile nu contestă că Republica Estonia a admis existența unei neîndepliniri a obligațiilor în ceea ce privește obligațiile care rezultă din acordul 28 din Acordul privind SEE, spre deosebire de cele care rezultă din articolul 45 TFUE. Astfel, statul membru menționat a achiesat la necesitatea de a completa articolul 28[3] din Legea privind impozitul pe venit, în vederea extinderii domeniului de aplicare al acestui text și la resortisanții tuturor statelor părți la Acordul privind SEE. Totuși, Republica Estonia nu a procedat în acest sens anterior expirării termenului de două luni stabilit în avizul motivat.

88. Rezultă că, chiar dacă Republica Estonia a continuat să conteste încălcarea imputată în ceea ce privește conținutul obligațiilor care rezultă din articolul 28 din Acordul privind SEE, aceasta a recunoscut, chiar dacă numai parțial, existența unei neîndepliniri a obligațiilor săvârșite în acest sens, afirmând că se va asigura că îi pune capăt prin modificarea legii în discuție. Astfel, aceasta a admis temeinicia acțiunii Comisiei, în această măsură.

89. În rest, din moment ce 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 dezvoltate în ceea ce privește încălcarea acestui din urmă text pot fi transpuse *mutatis mutandis* în cazul articolului 28 menționat, în conformitate cu articolul 6 din Acordul privind SEE și cu necesitatea unei interpretări uniforme recunoscute atât de Curtea de Justiție, cât și de Curtea AELS [37].

37 — A se vedea Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia (C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 39 și urm.), Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia (C-104/06, Rep., p. I-671, punctul 31 și urm.), și Hotărârea din 20 ianuarie 2011, Comisia/Grecia (C-155/09, Rep., p. I-65, punctul 61 și urm.), precum și, prin analogie, Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania (C-562/07, citată anterior, punctul 67).

VI – Cu privire la cheltuielile de judecată

90. În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată.

91. Republica Estonia a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată. Va fi necesar ca Curtea să se pronunțe în acest sens dacă, astfel cum propunem cu titlu principal, acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor este declarată inadmisibilă.

92. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Estonia la plata cheltuielilor de judecată, va fi necesar să se admită această cerere în cazul în care acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor este admisă și dacă, astfel cum propunem cu titlu subsidiar, statul membru menționat cade în pretenții cu privire la partea esențială a motivelor sale.

93. Potrivit articolului 69 alineatul (4) primul paragraf din Regulamentul de procedură, statele membre care au solicitat autorizarea de a interveni în prezentul litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.

VII – Concluzie

94. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

„1) Curtea declară inadmisibilă acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor introdusă de Comisia Europeană în vederea constatării faptului că, prin aplicarea legii naționale privind impozitul pe venit, Republica Estonia nu și-ar fi 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 Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.

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

95. Cu titlu subsidiar, pentru situația în care Curtea nu ar urma această propunere, sugerăm să se pronunțe după cum urmează:

„1) Curtea constată că 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, prin menținerea în vigoare a Legii privind impozitul pe venit, din care rezultă că pensionarii nerezidenți care au lucrat și au avut reședința atât în Estonia, cât și în alt stat membru beneficiază de o deducere pentru venituri scăzute numai dacă primesc cel puțin 75 % din venitul lor impozabil în Estonia, în condițiile în care acest avantaj fiscal le-ar fi acordat în cazul în care ar avea reședința pe teritoriul național. Curtea respinge acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor introdusă de Comisie în rest în ceea ce privește alte categorii de contribuabili nerezidenți.

2) Obligă Republica Estonia la plata cheltuielilor de judecată.

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