

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

9 noiembrie 2006*

Procedură inițiată de

Pirkko Marjatta Turpeinen

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Korkein hallinto-oikeus)

„Libera circulație a persoanelor – Impozit pe venit – Pensie de retragere – Impozitarea mai mare a pensionarilor care au reședința într-un alt stat membru”

Cauza C-520/04

În cauza C-520/04,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, în temeiul articolului 234 CE, introdusă de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin Decizia din 20 decembrie 2004, primită la Curte la 22 decembrie 2004, în procedura inițiată de

Pirkko Marjatta Turpeinen,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann (raportor), președinte de cameră, domnii K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ileșiș și E. Levits, judecători,

avocat general: domnul P. Léger,

grefier: domnul H. von Holstein, grefier adjunct,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 martie 2006,

după examinarea observațiilor prezentate:

- pentru doamna Turpeinen, de doamna K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- pentru guvernul finlandez, de doamnele T. Pynnä și E. Bygglin, în calitate de agenți,
- pentru guvernul spaniol, de domnii I. del Cuvillo Contreras și M. Muñoz Pérez, în calitate de agenți,
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, Avvocato dello Stato,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna M. Condou, domnii G. Rozet și P. Aalto, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: finlandeza.

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 18 mai 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 18 CE și 39 CE, precum și a Directivei 90/365/CEE a Consiliului din 28 iunie 1990 privind dreptul de ședere al lucrătorilor angajați și al celor care desfășoară activități independente, care și-au încetat activitatea profesională (JO L 180, p. 28).

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unei proceduri inițiate de doamna Turpeinen, resortisantă finlandeză pensionată, care are reședința în Spania la momentul faptelor din acțiunea principală, cu privire la impozitarea, în Finlanda, a pensiei de retragere care îi este plătită acesteia de către o instituție finlandeză.

Acțiunea principală și cadrul juridic

3 Până în 1998, doamna Turpeinen a avut domiciliul în Finlanda și a lucrat în calitate de psihiatru pentru copii în cadrul serviciului public finlandez. În 1998, aceasta s-a pensionat anticipat și s-a mutat în Belgia. În 1999, atunci când a primit pensia definitivă, aceasta s-a stabilit permanent în Spania.

4 Veniturile doamnei Turpeinen constau doar într-o pensie de retragere pe care i-o plătește Kuntien Eläkevakuutus (asigurare de pensie a comunelor). În temeiul Convenției încheiate între Republica Finlanda și Regatul Spaniei în materie de dublă impozitare, pensia de retragere menționată, plătită în temeiul unei activități în sectorul public, este impozabilă doar în Finlanda.

5 Până în 2001, doamna Turpeinen era supusă unui regim fiscal pentru rezidenții pe deplin impozabili, regim care acoperă ansamblul veniturilor globale ale persoanei impozabile. Regimul menționat prevede o impozitare progresivă, conform căreia o cotă de impozitare de 28,5 % era aplicabilă veniturilor constituite de pensia de retragere a doamnei Turpeinen.

6 În 2002, an fiscal relevant pentru acțiunea principală, Uudenmaan verovirasto (oficiul fiscal din Uudenmaa) a informat-o pe doamna Turpeinen că aceasta era supusă din acel moment unui regim de impozitare limitată, care acoperă doar veniturile de origine finlandeză și se aplică resortisanților finlandezi care nu au avut domiciliul în Finlanda timp de trei ani consecutivi, în conformitate cu articolele 9 și 11 din Legea finlandeză privind impozitul pe venit (Tuloverolaki, Legea nr. 1535/1992). În cadrul acestui regim, pensia de retragere a doamnei Turpeinen a fost supusă unei rețineri la sursă la rata forfetară de 35 %, în temeiul articolului 1 alineatul (1), articolului 2 alineatul (1), articolului 3 alineatul (1) și articolului 7 din Legea finlandeză privind impozitarea veniturilor și a averii contribuabililor supuși impozitării parțiale (lähdeverolaki, Legea nr. 627/1978).

7 Considerând că ar trebui să fie supusă impozitării ca și cum ar fi o contribuabilă pe deplin impozabilă în Finlanda, adică în mod progresiv, doamna Turpeinen a depus o plângere împotriva deciziei Uudenmaan verovirasto. Potrivit acesteia, în cadrul Uniunii Europene tratamentul unei persoane trebuie să rămână neschimbat în cazul în care autorul tratamentului este același și toate celelalte elemente, cu excepția domiciliului, nu au suferit nicio modificare. Având în vedere că

plângerea sa nu a fost acceptată, aceasta a introdus o acțiune în fața Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul administrativ din Helsinki).

8 Întrucât Hallinto-oikeus a respins acțiunea doamnei Turpeinen, aceasta a atacat această decizie în fața instanței de trimitere.

Întrebările preliminare

9 Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) a decis să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 18 CE privind dreptul cetățeanului Uniunii de liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre sau articolul 39 CE, care garantează libera circulație a lucrătorilor în cadrul Comunității, trebuie să fie interpretate în sensul că unul dintre aceste articole, sau chiar ambele, se opun(e) unei legislații naționale în temeiul căreia, pentru un contribuabil supus impozitării parțiale într-un stat membru și care rămâne în străinătate, impozitul reținut la sursă aplicabil pensiei de retragere plătite în temeiul unei relații de muncă de drept public de către statul membru în care această pensie este impozabilă depășește, în anumite cazuri, impozitul pe care contribuabilul ar trebui să îl plătească în acest stat membru în calitate de rezident și, prin urmare, în calitate de contribuabil pe deplin impozabil?

2) Directiva [90/365] trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei legislații naționale de tipul celei descrise mai sus?”

Cu privire la întrebările preliminare

10 Prin aceste întrebări preliminare, instanța națională dorește să afle, în esență, dacă articolele 18 CE și 39 CE, precum și Directiva 90/365, se opun unei reglementări naționale precum cea din acțiunea principală, conform căreia impozitul pe pensia de retragere plătită în statul membru în cauză unei persoane care are reședința într-un alt stat membru depășește, în anumite cazuri, impozitul care ar fi datorat în ipoteza în care această persoană ar avea reședința în primul stat membru.

11 În primul rând, trebuie să se amintească faptul că, dacă, în stadiul actual al dreptului comunitar, fiscalitatea directă este de competența statelor membre, este la fel de adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite această competență respectând dreptul comunitar, în special dispozițiile din Tratatul CE privind libertatea recunoscută oricărui cetățean al Uniunii Europene de liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre (Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 19, și jurisprudența citată).

12 În aceste condiții, este necesar să se verifice, mai întâi, dacă articolele 18 CE și 39 CE se opun unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunea principală.

Articolele 18 CE și 39 CE

13 Articolul 18 CE, care enunță, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii de liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică la articolul 39 CE în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor (a se vedea Hotărârea din 26 noiembrie 2002,

Oteiza Olazabal, C-100/01, Rec., p. I-10981, punctul 26). În aceste condiții, trebuie verificat, în primul rând, dacă acțiunea principală intră sub incidența articolului 39 CE.

14 Curtea a considerat în mai multe rânduri că dispozițiile tratatului privind libera circulație a persoanelor urmăresc să faciliteze, pentru resortisanții comunitari, exercitarea activităților profesionale de orice natură pe întreg teritoriul Comunității și se opun măsurilor care i-ar putea defavoriza pe acești resortisanți atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul altui stat membru (Hotărârea din 26 ianuarie 1999, Terhoeve, C-18/95, Rec., p. I-345, punctul 37; Hotărârea din 15 iunie 2000, Sehrer, C-302/98, Rec., p. I-4585, punctul 32, și Hotărârea din 17 martie 2005, Kranemann, C-109/04, Rec., p. I-2421, punctul 25).

15 Dispozițiile naționale care împiedică sau descurajează un lucrător resortisant al unui stat membru să părăsească statul de origine pentru a-și exercita dreptul de liberă circulație constituie, prin urmare, un obstacol în calea acestei libertăți, chiar dacă acestea se aplică indiferent de cetățenia lucrătorilor respectivi (Hotărârea Terhoeve, punctul 39, Hotărârea Sehrer, punctul 33, și Hotărârea Kranemann, punctul 26, citate anterior).

16 Totuși, astfel cum a observat avocatul general la punctul 60 din concluziile sale, persoanele care și-au exercitat întreaga activitate profesională în statul membru al cărui resortisant sunt și care și-au exercitat dreptul de ședere într-un alt stat membru doar după ce s-au pensionat, fără a avea nicio intenție de a desfășura aici o activitate salariată, nu pot să se prevaleze de dreptul de liberă circulație garantată de articolul 39 CE. Se pare că aceasta este și situația doamnei Turpeinen, având în vedere faptele din acțiunea principală, astfel cum rezultă din decizia de trimitere.

17 Întrucât acțiunea principală nu intră sub incidența articolului 39 CE, trebuie să se pronunțe asupra aplicabilității articolului 18 CE.

18 Potrivit jurisprudenței Curții, statutul de cetățean al Uniunii este destinat să fie statutul fundamental al resortisanților statelor membre, care permite celor aflați printre acești resortisanți, aflați în aceeași situație, să obțină, în domeniul de aplicare *ratione materiae* a tratatului, indiferent de cetățenia lor și fără a aduce atingere excepțiilor prevăzute în mod expres în această privință, același tratament juridic (a se vedea, în special, Hotărârea din 20 septembrie 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec., p. I-6193, punctul 31, și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Pusa, C-224/02, Rec., p. I-5763, punctul 16).

19 Printre situațiile referitoare la domeniul de aplicare a dreptului comunitar figurează și cele privind exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat, în special cele privind libertatea de circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre, conferită de articolul 18 CE (a se vedea, în special, Hotărârea Grzelczyk, punctul 33, și Hotărârea Pusa, punctul 17, citate anterior).

20 În măsura în care unui cetățean al Uniunii trebuie să i se recunoască, în toate statele membre, același tratament juridic ca acela acordat resortisanților statelor membre respective care se află în aceeași situație, ar fi incompatibil cu dreptul de liberă circulație ca acestui cetățean să i se aplice, în statul membru al cărui resortisant este, un tratament mai puțin favorabil decât cel de care ar fi beneficiat dacă nu ar fi utilizat facilitățile oferite de tratat în ceea ce privește circulația (Hotărârea din 11 iulie 2002, D'Hoop, C-224/98, Rec., p. I-6191, punctul 30, și Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 18).

21 Aceste facilități nu ar produce pe deplin efecte dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le utilizeze din cauza obstacolelor în calea șederii sale în statul membru gazdă, create de o reglementare a statului său de origine care penalizează faptul de a le fi exercitat (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 19).

22 O reglementare națională care dezavantajează anumiți resortisanți naționali doar pentru faptul că aceștia și-au exercitat libertatea de circulație și ședere într-un alt stat membru ar genera astfel un tratament inegal contrar principiilor care stau la baza statutului de cetățean al Uniunii, și anume garanția aceluiși tratament juridic în exercitarea libertății de circulație (Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 20).

23 Întrucât doamna Turpeinen și-a exercitat drepturile de liberă circulație și de ședere conferite de articolul 18 alineatul (1) CE, aceasta poate, prin urmare, să invoce această dispoziție împotriva statului său de origine.

24 Este cunoscut faptul că reglementarea finlandeză care face obiectul acțiunii principale introduce, în anumite cazuri, între resortisanții finlandezi care continuă să locuiască în Finlanda și cei care și-au stabilit reședința într-un alt stat membru, o diferență de tratament nefavorabilă celor din urmă, doar pentru faptul că aceștia și-au exercitat dreptul de liberă circulație.

25 În măsura în care cota de impozitare progresivă aplicabilă rezidenților pensionați rămâne, în funcție de valoarea brută a pensiei de retragere plătită de organismul public finlandez, inferioară ratei forfetare de 35 % aplicabile nerezidenților pensionați, pensionarii care au reședința de trei ani consecutivi într-un alt stat membru și care primesc o pensie identică trebuie să suporte o sarcină fiscală mai mare.

26 Este adevărat că, în materie de impozite directe, Curtea a admis că situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, în general, comparabile (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 31).

27 Astfel, în ceea ce privește impozitul pe venit, Curtea a considerat că situația rezidentului este diferită de cea a nerezidentului, în măsura în care cea mai mare parte a veniturilor rezidentului este, în mod normal, concentrată în statul de reședință. În plus, acest stat dispune, în general, de toate informațiile necesare pentru a aprecia capacitatea contributivă globală a contribuabilului, ținând seama de situația sa personală și familială (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 33, și Hotărârea din 5 iulie 2005, D., C-376/03, Rec., p. I-5821, punctul 27).

28 Cu toate acestea, Curtea a admis, de asemenea, că, atunci când contribuabilul nerezident – „salariat sau independent” – primește toate sau aproape toate veniturile sale în statul în care își exercită activitățile profesionale, acesta se află, în mod obiectiv, în aceeași situație, în ceea ce privește impozitul pe venit, ca și rezidentul statului respectiv, care exercită aceleași activități pe teritoriul acestuia. Amândoi sunt supuși impozitării doar în statul respectiv și baza de calcul a impozitului lor este aceeași (Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 20).

29 Acest raționament se aplică, *mutatis mutandis*, într-o situație precum cea în cauză în acțiunea principală, în care veniturile impozabile sunt constituite de o pensie de retragere.

30 Astfel cum a arătat în mod întemeiat avocatul general la punctul 74 din concluziile sale, reglementarea fiscală finlandeză prevede că pensiile de retragere, precum cea plătită doamnei Turpeinen, sunt, în ceea ce privește contribuabilii rezidenți, supuse impozitării ca orice alt venit care provine direct dintr-o activitate economică, cu aplicarea unui barem progresiv și a unor reduceri care urmăresc să țină seama de capacitatea contributivă a contribuabilului, precum și de situația personală și familială a acestuia.

31 Prin urmare, trebuie să se constate că, în măsura în care pensia de retragere plătită în Finlanda constituie toate sau aproape toate veniturile acestora, pensionarii nerezidenți, precum doamna Turpeinen, se află, în mod obiectiv, în ceea ce privește impozitul pe venit, în aceeași situație ca și pensionarii care își au reședința în Finlanda și care primesc o pensie de retragere identică.

32 Diferența de tratament care rezultă dintr-o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală nu ar putea fi justificată decât în cazul în care aceasta s-ar fonda pe considerente obiective proporționale cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Pusa, citată anterior, punctul 20).

33 Niciunul din argumentele prezentate de guvernul finlandez în fața Curții în scopul justificării diferenței de tratament în cauză în acțiunea principală nu poate fi acceptat.

34 Astfel cum observă avocatul general la punctul 78 din concluziile sale, obiectivele de simplificare și de clarificare a regimului fiscal finlandez pentru contribuabilii nerezidenți ar putea fi atinse prin măsuri mai puțin restrictive în ceea ce privește libera circulație a cetățenilor Uniunii decât o impozitare care s-ar putea dovedi, în anumite cazuri, superioară celei aplicabile contribuabililor rezidenți care obțin venituri identice.

35 În ceea ce privește pretensele dificultăți legate de perceperea impozitului definitiv de la contribuabilii nerezidenți, trebuie să se constate că regimul fiscal în cauză în acțiunea principală depășește ceea ce este necesar pentru a garanta recuperarea efectivă a impozitului.

36 În această privință, trebuie să se amintească faptul că Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), permite unui stat membru să obțină, din partea autorităților competente ale unui alt stat membru, toate informațiile care îi pot permite stabilirea corectă a impozitelor pe venit sau toate informațiile pe care le consideră necesare pentru aprecierea valorii exacte a impozitului pe venit datorat de un debitor în funcție de legislația pe care acesta o aplică (Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 42, și jurisprudența citată).

37 În plus, conform Directivei 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite contribuții, drepturi, taxe și alte măsuri (JO L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 35), în versiunea care rezultă din Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 (JO L 175, p. 17, Ediție specială 02/vol. 14, p. 148), un stat membru poate solicita asistența unui alt stat membru în ceea ce privește recuperarea impozitului pe venit datorat de un contribuabil care are reședința în acest din urmă stat membru.

38 În orice caz, guvernul finlandez a confirmat, la ședință, că, de la 1 ianuarie 2006, regimul fiscal în cauză a fost modificat în măsura în care, din acel moment, pensia de retragere a unei persoane parțial impozabile este supusă impozitului în același mod ca o persoană pe deplin

impozabilă în Finlanda, adică potrivit baremului progresiv, cu aceleași reduceri fiscale și potrivit aceleiași proceduri de declarație fiscală. Această soluție este fondată, potrivit guvernului menționat, pe considerente practice, precum și pe alegerea politică de a reduce impozitarea persoanelor care au o pensie modestă.

39 Având în vedere considerentele precedente, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 18 CE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale conform căreia impozitul pe venit aplicat pensiei de retragere plătită de o instituție a statului membru în cauză unei persoane care are reședința într-un alt stat membru depășește, în anumite cazuri, impozitul care ar fi datorat în ipoteza în care această persoană ar avea reședința în primul stat membru, în cazul în care pensia menționată constituie toate sau aproape toate veniturile persoanei în cauză.

40 În aceste condiții, nu este necesar să se pronunțe în privința interpretării Directivei 90/365.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța națională, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a depune observații în fața Curții, altele decât cele ale părților respective, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) hotărăște:

Articolul 18 CE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale conform căreia impozitul pe venit aplicat pensiei de retragere plătită de o instituție a statului membru în cauză unei persoane care are reședința într-un alt stat membru depășește, în anumite cazuri, impozitul care ar fi datorat în ipoteza în care această persoană ar avea reședința în primul stat membru, în cazul în care pensia menționată constituie toate sau aproape toate veniturile persoanei în cauză.

Semnături