

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a şasea)

19 noiembrie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Libera circulaţie a persoanelor – Egalitate de tratament – Impozit pe venit – Venituri ale contribuabililor nerezidenţi care sunt supuse unei prelevări la sursă – Excluderea oricărei deduceri fiscale legate de situaţia personală a contribuabilului – Justificare – Posibilitatea contribuabililor nerezidenţi de a opta pentru regimul aplicabil contribuabililor rezidenţi şi de a beneficia de deducerile menţionate”

În cauza C-632/13,

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

Skatteverket

împotriva

Hilkka Hirvonen,

CURTEA (Camera a şasea),

compusă din domnul A. Borg Barthet, îndeplinind funcţia de preşedinte de cameră, doamna M. Berger (raportor) şi domnul S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de T. Wallén;
- pentru doamna Hirvonen, de ea însăşi;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de K. Sparrman, de L. Swedenborg şi de C. Hagerman, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs şi de J.-C. Halleux, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning şi de M. Wolff, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul german, de T. Henze şi de K. Petersen, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul spaniol, de L. Banciella Rodríguez-Miñón şi de A. Rubio González, în calitate de agenţi;

- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman și de M. de Ree, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de J. Martins da Silva și de M. Rebelo, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de J. Enegren, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 45 TFUE.

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

Cadrul juridic

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

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

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

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

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

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

(1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, denumit? în continuare „Legea privind impozitarea special? a veniturului”].

9 Pentru contribuabilul nerezident nu exist? un drept de deducere nici pentru cheltuielile legate de dobândirea ?i conservarea veniturilor, nici pentru cheltuielile personale. În schimb, cota de impozitare este inferioar? celei aplicate în cadrul regimului impozitului pe venit al contribuabililor reziden?i (denumit în continuare „regimul comun de impozitare”). Întrucât prelevarea la surs? este definitiv?, contribuabilul nerezident nu mai este obligat s? î?i declare veniturile. Potrivit instan?ei de trimitere, obiectivul unei asemenea impozit?ri la surs? const? în ajutarea contribuabilului ?i, în acela?i timp, în simplificarea sarcinilor administrative ale Trezoreriei publice.

10 În temeiul articolului 5 din Legea privind impozitarea special? a veniturului, din veniturile impozabile fac parte, printre altele, remunera?iile ?i alte avantaje comparabile care provin dintr?un loc de munc? sau dintr?un stagiul remunerat în Suedia. În schimb, obliga?ia fiscal? în sensul acestei legi nu se aplic? nici veniturilor rezultate dintr?o activitate economic? independent? exercitat? în Suedia, nici veniturilor din capital, acestea fiind supuse regimului comun de impozitare.

11 Atunci când dep??esc un anumit prag, veniturile constituite din pensii sau din indemniza?ii de boal? pl?tite în aplicarea legisla?iei privind securitatea social? sunt de asemenea impozabile în temeiul articolului 5 primul paragraf punctul 4 din Legea privind impozitarea special? a veniturului. Totu?i, o parte din aceste venituri este scutit? de impunere. Aceast? scutire, care a fost introdus? pentru a evita ca impozitul pl?tit s? fie mai ridicat decât cel datorat de persoanele supuse unei obliga?ii fiscale nelimitate, a fost stabilit? astfel încât s? corespund? reducerii maxime aplicate în cadrul regimului comun de impozitare.

12 Începând din anul 2005, în urma Hot?rârii Wallentin (C?169/03, EU:C:2004:403), contribuabilii nereziden?i au posibilitatea de a alege regimul comun de impozitare, în locul regimului de impozitare la surs?. Atunci când opteaz? pentru primul dintre aceste regimuri, persoanele respective beneficiaz? de o reducere în func?ie de cheltuielile de ob?inere ?i de conservare a veniturilor. Dacă au dobândit totalitatea sau cvasitotalitatea veniturilor lor în Suedia, ele au dreptul ?i la anumite alte facilit??i fiscale, precum posibilitatea de a deduce, în anumite condi?ii, cheltuielile referitoare la dobânzile aferente unui împrumut, care nu pot fi deduse în statul de re?edin??.

Procedura principal? ?i întrebarea preliminar?

13 Doamna Hirvonen ?i?a stabilit re?edin?a obi?nuit? în Finlanda în anul 2000, după ce a lucrat în Suedia pe durata întregii sale vie?i profesionale. Veniturile sale provin în mod exclusiv din Suedia ?i sunt constituite dintr?o pensie, dintr?o rent? viager? ?i din indemniza?ii de boal?. În anul în discu?ie în litigiul principal, cu excep?ia cheltuielilor curente, ea a efectuat în Finlanda numai costuri privind dobânzile pl?tite pentru un credit imobiliar (denumite în continuare „dobânzile aferente împrumutului”).

14 În temeiul conven?iei privind evitarea dublei impuneri încheiate între Suedia ?i Finlanda, în versiunea sa aplicabil? litigiului principal, veniturile percepute în Suedia sunt impozabile exclusiv în acest stat membru. Întrucât doamna Hirvonen nu a ob?inut niciun venit în Finlanda, ea nu ?i?a putut deduce dobânzile aferente împrumutului în cadrul unei impozit?ri în acest din urm? stat.

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, un pensionar cum este doamna Hirvonen, care p?r?se?te statul membru în care ?i?a petrecut întreaga via?? profesional? pentru a se stabili în alt stat membru, se poate prevala de dreptul de liber? circula?ie ca cet??ean al Uniunii, în temeiul articolului 21 TFUE, atunci când situa?ia sa nu intr? sub inciden?a liberei circula?ii garantate de articolul 45 TFUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea Turpeinen, C?520/04, EU:C:2006:703, punctele 16-23).

22 Prin urmare, situa?ia doamnei Hirvonen trebuie analizat? în lumina articolului 21 TFUE.

23 În ceea ce prive?te impozitarea veniturilor profesionale în Suedia, din dosar reiese c? contribuabilii nereziden?i au posibilitatea de a alege între dou? regimuri de impozitare distincte.

24 În principiu, impozitul lor este prelevat printr?o re?inere la surs? în cot? de 25 %. Baza de calcul a acestei re?ineri este totalitatea veniturilor brute ale contribuabilului. Atunci când veniturile brute sunt compuse din pensii, o parte a acestora este scutit? de impozit, cuantumul acestei scutiri fiind corespunz?tor reducerii maxime de care pot beneficia contribuabilii reziden?i care se g?sesc într?o situa?ie asem?n?toare. În cadrul regimului de impozitare la surs? nu exist? un drept la deduceri speciale, cum sunt cele de care beneficiaz? reziden?ii în contextul regimului comun de impozitare.

25 Totu?i, în temeiul dreptului de op?iune care le este recunoscut, contribuabilii nereziden?i au posibilitatea de a alege regimul comun de impozitare ?i, prin urmare, de a beneficia de deduceri legate de situa?ia lor personal? sau familial?. În special, acest regim permite deducerea dobânzilor pl?tite pentru un credit imobiliar, atunci când acestea nu pot fi deduse în statul de re?edin??.

26 În aceast? privin??, din dosar reiese c?, în cauza principal?, doamna Hirvonen, care a optat pentru regimul de impozitare la surs?, solicit? totu?i s? beneficieze de posibilitatea de a??i deduce dobânzile aferente împrumutului, de?i aceast? posibilitate este, potrivit dreptului na?ional, disponibil? numai în cadrul regimului comun de impozitare.

27 Prin urmare, în aceste circumstan?e speciale, întrebarea adresat? de instan?a de trimitere trebuie în?eleas? ca privind, în esen??, aspectul dac? faptul c? o legisla?ie refuz? s? acorde contribuabililor nereziden?i, care ob?in cea mai mare parte a veniturilor lor în statul?surs? ?i care au optat pentru regimul de impozitare la surs?, acelea?i deduceri personale ca cele care sunt acordate reziden?ilor în cadrul procedurii comune de stabilire a bazei de impozitare constituie o discriminare contrar? articolului 21 TFUE.

28 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, nu este mai pu?in adev?rat c? ele trebuie s? exercite aceast? competen?? cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hot?rârea Gielen, C?440/08, EU:C:2010:148, punctul 36 ?i jurispruden?a citat?).

29 De asemenea, este necesar s? se aminteasc? faptul c? normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discrimin?rile evidente, întemeiate pe na?ionalitate sau cet??enie, ci ?i orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferen?iere, conduc în fapt la acela?i rezultat (a se vedea în special Hot?rârea Gielen, C?440/08, EU:C:2010:148, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

30 Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situa?ii comparabile sau în aplicarea aceleia?i reguli unor situa?ii diferite (a se vedea în special Hot?rârea Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punctul

30, ?i Hot?r?rea Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, punctul 21).

31 În aceast? privin??, tot din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, ?n materia impozitelor directe, situa?ia reziden?ilor ?i aceea a nereziden?ilor dintr?un stat nu sunt, ca regul? general?, comparabile, ?ntruc?t venitul ob?inut pe teritoriul unui stat de c?tre un nerezident nu constituie, cel mai adesea, dec?t o parte din venitul s?u global centralizat la locul re?edin?ei sale, iar capacitatea contributiv? personal? a nerezidentului, rezultat? din luarea ?n considerare a ansamblului veniturilor sale ?i a situa?iei sale personale ?i familiale, se poate aprecia cu cea mai mare u?urin?? ?n locul unde acesta are centrul intereselor sale personale ?i patrimoniale, care corespunde ?n general re?edin?ei sale obi?nuite (Hot?r?rea Wallentin, C?169/03, EU:C:2004:403, punctul 15 ?i jurispruden?a citat?).

32 De asemenea, faptul c? un stat membru nu permite unui nerezident s? beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acord? rezidentului nu este, ca regul? general?, discriminatoriu, ?in?nd seama de diferen?ele obiective dintre situa?ia reziden?ilor ?i cea a nereziden?ilor at?t din punctul de vedere al sursei veniturilor, c?t ?i din punctul de vedere al capacit??ii contributive personale sau al situa?iei personale ?i familiale (Hot?r?rea Wallentin, C?169/03, EU:C:2004:403, punctul 16 ?i jurispruden?a citat?).

33 Curtea a considerat ?ns? c? situa?ia este diferit? ?n cazul ?n care nerezidentul nu ob?ine un venit important ?n statul s?u de re?edin?? ?i ob?ine cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr?o activitate desf??urat? ?n statul ?n care este ?ncadrat ?n munc?, astfel ?nc?t statul de re?edin?? nu este ?n m?sur? s? ?i acorde avantajele care rezult? din luarea ?n considerare a situa?iei sale personale ?i familiale (Hot?r?rea Wallentin, C?169/03, EU:C:2004:403, punctul 17 ?i jurispruden?a citat?).

34 Astfel, ?n cazul unui nerezident care ob?ine cea mai mare parte a veniturilor sale ?ntr?un stat membru diferit de cel de re?edin??, discriminarea const? ?n faptul c? situa?ia personal? ?i familial? a acestui nerezident nu este luat? ?n considerare nici ?n statul de re?edin??, nici ?n statul de ?ncadrare ?n munc?, independent de diferitele cote aplicabile ?n temeiul unor legi precum cele ?n discu?ie ?n litigiul principal, mai precis al Legii privind impozitarea special? a venitului ?i al Legii privind impozitul pe venit (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea Wallentin, C?169/03, EU:C:2004:403, punctul 17).

35 Acest ra?ionament se aplic?, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, tuturor avantajelor fiscale legate de capacitatea contributiv? a nerezidentului care nu sunt luate ?n considerare nici ?n statul de re?edin??, nici ?n statul de ?ncadrare ?n munc? (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea Lakebrink ?i Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punctul 34) ?i de asemenea, *mutatis mutandis*, ?n situa?ia ?n care veniturile impozabile sunt constituite dintr?o pensie pentru limit? de vârst? (Hot?r?rea Turpeinen, C?520/04, EU:C:2006:703, punctul 29).

36 ?n spe??, doamna Hirvonen nu ob?ineea, ?n perioada ?n discu?ie ?n litigiul principal, niciun venit impozabil ?n statul de re?edin??, veniturile fiind constituite ?n special din pensia sa pentru limit? de vârst? rezultat? din activit??ile profesionale pe care le?a desf??urat ?n Suedia. ?n consecin??, acestui din urm? stat ?i apar?inea, ?n principiu, obliga?ia de a lua ?n considerare situa?ia personal? ?i familial? a doamnei Hirvonen.

37 Or, trebuie s? se constate c? din decizia de trimitere reiese c?, ?n cadrul Legii privind impozitarea special? a venitului, care a procedat la o adaptare a impozit?rii contribuabililor nereziden?i prev?z?nd, printre altele, o cot? unic? inferioar? celei aplicate contribuabililor reziden?i, Regatul Suediei garanteaz? c? primii nu sunt trata?i ?n mod mai dezavantajos dec?t cei din urm?.

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

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

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

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

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

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

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

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

46 După cum arată Administrația Fiscală în cuprinsul observațiilor sale, în împrejurări precum cele din cauza principală, refuzul de a recunoaște deducerea personală în discuție în litigiu

principal trebuie să fie acceptat mai curând ca un element inerent regimului de impozitare la sursă, întrucât următoarele ar trebui să simplifice atribuțiile acestei administrații, cât și să ușureze sarcina contribuabilului nerezident. Astfel, atunci când acesta optează pentru un asemenea regim, administrația menționată este scutită de atribuția de a preleva impozitul de la respectivul contribuabil, așa încât nu este necesar să cunoască exact situația personală și familială a acestuia. În paralel, acest contribuabil este scutit de orice obligație de cooperare, în sensul că nu este obligat să depună o declarație fiscală în Suedia pentru veniturile pe care le obține în Suedia și, în consecință, nu este obligat să se familiarizeze cu sistemul fiscal al unui alt stat membru decât statul de reședință.

47 Prin urmare, trebuie constatat că este în conformitate cu esența regimului de impozitare la sursă faptul că nu toate cheltuielile efectuate în mod real de o persoană impozabilă pot fi luate în considerare în cadrul acestui tip de impozitare, dat fiind că impozitul este prelevat de la debitorul prestațiilor naționale în statul sursă. Ca regulă generală, acest debitor nu trebuie să țină seama de anumite cheltuieli, iar luarea în considerare globală a acestora ar fi contrară simplificării următoare de acest regim.

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

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

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

Semnături

* Limba de procedură: suedeza.