

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

26 mai 2016(*)

„Trimitere preliminară – Articolele 21 TFUE și 45 TFUE – Libera circulație și libertatea de a se muta a persoanelor, precum și a lucrătorilor – Impozit pe venit – Pensie pentru limită de vârstă – Credit fiscal pentru pensionari – Condiții de atribuire – Deținerea unei fișe de reținere a impozitului emise de administrația națională”

În cauza C-300/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal administrativ [Tribunalul Administrativ] (Luxemburg), prin decizia din 16 iunie 2015, primită de Curte la 19 iunie 2015, în procedura

Charles Kohll,

Sylvie Kohll-Schlesser

împotriva

Directeur de l'administration des contributions directes,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, și domnii A. Borg Barthet și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul luxemburghez, de D. Holderer, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 februarie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 45 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Charles Kohll și doamna Sylvie Kohll-Schlesser, pensionari cu reședință în Luxemburg, pe de o parte, și directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administrației Contribuțiilor Directe], pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a acorda domnului Kohll un credit fiscal în ceea ce privește anii de impozitare 2009-2011.

Cadrul juridic

Dreptul luxemburghez

3 Potrivit articolului 96 alineatul 1 din loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu [Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, modificat?] (*Mémorial A* 1967, p. 1228, denumit? în continuare „LIR”), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal:

„Sunt considerate venituri care provin din pensii sau din indemniza?ii:

1. pensiile pentru limit? de vârst? ?i pensiile de urma? primite în temeiul unei activit??i salarizate anterioare ?i celelalte aloca?ii ?i avantaje, chiar neperiodice sau benevole, primite cu acela?i titlu;
2. restan?ele la indemniza?ii, pensii sau alte aloca?ii periodice ?i presta?iile accesorii acordate de o cas? autonom? de pensii alimentat? în tot sau în parte din cotiza?iile asigura?ilor, precum ?i presta?iile pentru educa?ie ?i indemniza?iile prev?zute la articolul 96a;

[...]”

4 Potrivit articolului 139 ter din LIR, introdus în această lege prin articolul 1, 24° din Legea din 19 decembrie 2008 (*Mémorial A* 2008, p. 2622):

„(1) Oric?rui contribuabil care realizeaz? un venit provenit din pensii sau din indemniza?ii în sensul articolului 96 [alineatul 1 punctele] 1 ?i 2, cu privire la care dreptul de impunere revine Luxemburgului ?i care se afl? în posesia unei fi?e de re?inere a impozitului, i se acord? un credit fiscal pentru pensionari (CIP). Creditul fiscal nu este luat în considerare decât o singur? dat? pentru ansamblul pensiilor ?i al indemniza?iilor acordate persoanei impozabile.

(2) Creditul fiscal pentru pensionari este de 300 de euro pe an. Quantumul lunar se ridic? la 25 de euro. Creditul fiscal pentru pensionari este limitat la perioada în care contribuabilul beneficiaz? de un venit provenit din pensii sau din indemniza?ii, în sensul ?i în condi?iile [alineatului 1]. Acesta este pl?tit de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei în cursul anului de impozitare la care se raporteaz?, potrivit modalit??ilor care urmeaz? a fi stabilite prin regulamentul Marelui Duce men?ionat [la alineatul] 4. Creditul fiscal pentru pensionari nu se acord? pentru venituri care nu ating cel pu?in quantumul de 300 de euro pe an sau, respectiv, de 25 de euro pe lun?. Creditul fiscal pentru pensionari este imputabil ?i restituibil pensionarului exclusiv în cadrul re?inerii impozitului pe remunera?ii ?i salarii operate în mod corespunz?tor de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei pe baza unei fi?e de re?inere a impozitului.

(3) Casa de pensii sau debitorul pensiei care a pl?tit creditul fiscal pentru pensionari ?i creditul fiscal monoparental are dreptul s? compenseze creditele acordate cu re?ineri ale impozitului pozitive sau, dac? este cazul, s? solicite rambursarea creditelor fiscale acordate potrivit modalit??ilor care urmeaz? a fi stabilite prin regulamentul Marelui Duce men?ionat [la alineatul] 4.

(4) Un regulament al Marelui Duce poate preciza modalit??ile de aplicare a prezentului articol.”

5 Potrivit articolului 143 alineatul 1 din LIR:

„Se stabile?te pentru fiecare salariat, cu excep?iile care urmeaz? a fi prev?zute printr-un regulament al Marelui Duce, o fi?? de re?inere a impozitului cu indica?iile necesare în vederea aplic?rii baremului de re?inere ?i destinat? s? cuprind? men?ionarea

- a) de către Administrația Contribuțiilor Directe, a cerințelor speciale care trebuie respectate la stabilirea reținerii;
- b) de către angajator, a remunerațiilor acordate, a reținerilor efectuate și a creditelor fiscale acordate.

[...]"

6 Articolul 144 din LIR prevede:

„Dispozițiile articolelor 136-143 se aplică prin analogie pensiilor și indemnizațiilor restante menționate la punctele 1 și 2 ale articolului 96 [alineatul 1]. Măsurile de adaptare sunt stabilite printr-un regulament al Marelui Duce.”

7 În temeiul articolului 1 alineatul 1 din Regulamentul Marelui Duce din 19 decembrie 2008 privind modalitățile de aplicare a acordării creditului fiscal pentru pensionari (*Mémorial A* 2008, p. 2645):

„Creditul fiscal pentru pensionari (CIP) este acordat de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei pensionarilor acestora care dispun de o fișă de reținere a impozitului pe care este înscris mențiunea CIP. În cazul în care un credit fiscal nu este înscris pe fișa de reținere sau dacă pensionatul nu dispune de o fișă de reținere, casa de pensii sau orice alt debitor al pensiei nu are dreptul să acorde un credit fiscal.

[...]"

Convenția de evitare a dublei impuneri dintre Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Țărilor de Jos

8 Convenția dintre Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit și pe avere, semnată la Haga la 8 mai 1968, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „convenția pentru evitarea dublei impuneri”), prevede, la articolul 19, c), sub rezerva dispozițiilor articolului 20 alineatul 1 din această convenție, pensiile și alți remunerații similare plătite unui rezident de unul dintre state pentru o activitate salarizată anterioară nu sunt impozabile decât în acest stat.

9 În temeiul articolului 20 alineatul 1 din convenția menționată, remunerațiile, inclusiv pensiile, plătite de unul dintre statele părți la aceasta, de subdiviziunile sale politice, de colectivitățile locale sau de alte persoane juridice de drept public, fie direct, fie prin reținere din fondurile pe care le-au constituit, unei persoane fizice cu titlul de servicii prestate acestui stat, acestei subdiviziuni, acestei colectivități sau altei persoane de drept public în exercițiul unor funcții cu caracter public, sunt impozabile în statul menționat.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 Domnul Kohll și soția sa, doamna Kohll-Schlesser, ambii de cetățenie luxemburgheză, își au reședința în Luxemburg. Domnul Kohll beneficiază de două pensii de origine olandeză, care provin de la Shell International BV și, respectiv, de la Sociale Verzekeringsbank (Casa de Asigurări Sociale). Doamna Kohll-Schlesser primește de asemenea o pensie de la aceasta din urmă.

11 La 20 februarie 2013, domnul Kohll a formulat o reclamație împotriva buletinelor de impozit

pe venit emise pentru anii 2009-2011, pentru motivul c? administra?ia fiscal? luxemburghez? nu i?a acordat creditul fiscal pentru pensionari prev?zut la articolul 139 ter din LIR (denumit în continuare „creditul fiscal”).

12 Prin decizia din 23 septembrie 2013, directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administra?iei Contribu?iilor Directe] a respins reclama?ia formulat? de domnul Kohll, pe de o parte, în m?sura în care avea ca obiect veniturile ob?inute în cursul anului 2009, ca fiind tardiv? ?i, prin urmare, inadmisibil? ?i, pe de alt? parte, în m?sura în care avea ca obiect veniturile ob?inute în cursul anilor 2010 ?i 2011, confirmând c? domnul Kohll nu era eligibil s? beneficieze de creditul fiscal ?i impunându?i rectific?ri ale impozitului pe venit pentru ace?ti ani.

13 La 10 decembrie 2013, domnul Kohll ?i doamna Kohll?Schlesser au sesizat instan?a de trimitere, tribunal administratif [Tribunalul Administrativ] (Luxemburg), cu o ac?iune prin care se urm?rea anularea acestei decizii a directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administra?iei Contribu?iilor Directe].

14 Aceast? instan?? apreciaz? c? ac?iunea introdus? de doamna Kohll?Schlesser, care nu formulase o reclama?ie prealabil? în nume propriu la directeur de l'administration des contributions directes [directorul Administra?iei Contribu?iilor Directe], este inadmisibil?, îns? consider? totu?i admisibil? ac?iunea formulat? de domnul Kohll. Acesta contest?, printre altele, compatibilitatea articolului 139 ter din LIR cu principiul liberei circula?ii a lucr?torilor prev?zut la articolul 45 TFUE.

15 Instan?a de trimitere precizeaz? c? creditul fiscal se acord? oric?rui contribuabil care percepe un venit provenit din pensii sau din indemniza?ii, în sensul articolului 96 alineatul 1 punctele 1 ?i 2 din LIR, cu condi?ia ca dreptul de impozitare s? apar?in? Marelui Ducat al Luxemburgului ?i ca persoana impozabil? s? de?in? o fi?? de re?inere a impozitului.

16 Potrivit acestei instan?e, de?i pensiile în discu?ie în cauza cu care este sesizat? sunt impozabile în Luxemburg, este cert, în schimb, c? domnului Kohll nu i s?a eliberat o fi?? de re?inere a impozitului în ceea ce prive?te pensiile pentru care solicit? de drept creditul fiscal.

17 În aceast? m?sur?, instan?a de trimitere arat? c? articolul 139 ter din LIR poate, prin urmare, s? creeze o discriminare indirect?, în m?sura în care aceast? dispozi?ie condi?ioneaz? acordarea creditului fiscal de de?inerea de c?tre beneficiarul poten?ial a unei fi?e de re?inere a impozitului. Or, acest credit fiscal nu se acord? persoanelor care primesc salarii sau pensii nesupuse unei re?ineri la surs? precum pensiile de origine str?in?.

18 În aceste condi?ii, tribunal administratif [Tribunalul Administrativ] a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Principiul liberei circula?ii a lucr?torilor, înscris, printre altele, la articolul 45 TFUE, se opune dispozi?iilor articolului 139 ter alineatul 1 din LIR, în m?sura în care acestea rezerv? beneficiul creditului fiscal prev?zut la articolul respectiv persoanelor care de?in o fi?? de re?inere a impozitului?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

19 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiu principal, care rezerv? beneficiul unui credit fiscal pentru pensionari contribuabililor afla?i în posesia unei fi?e de re?inere a impozitului.

Cu privire la libertatea în discu?ie

20 Este necesar, cu titlu introductiv, s? se examineze dac? articolul 45 TFUE, a c?rui interpretare este solicitat? de instan?a de trimitere, poate fi invocat într-o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prive?te tratamentul fiscal, de c?tre un stat membru, al pensiilor pentru limit? de vârst? pl?tite unui rezident al statului membru respectiv de un debitor stabilit în alt stat membru.

21 Astfel, guvernul luxemburghez exprim? îndoieli cu privire la aplicabilitatea acestei dispozi?ii litigiului principal, iar Comisia European? apreciaz? c? dispozi?ia men?ionat? nu ar fi aplicabil? decât dac? domnul Kohll ar fi devenit rezident luxemburghez anterior pension?rii sale, pentru a c?uta sau a ocupa un loc de munc? în acest stat membru. Articolul 45 TFUE nu ?i?ar g?si astfel aplicarea în situa?ia domnului Kohll dac? acesta din urm? s?ar fi instalat în Luxemburg beneficiind deja de statutul de pensionar ?i f?r? inten?ia de a exercita o activitate profesional? în acest stat.

22 În aceast? privin??, trebuie amintit c? orice resortisant al Uniunii Europene, indiferent de locul s?u de re?edin?? ?i de cet??enia sa, care ?i?a exercitat dreptul la libera circula?ie a lucr?torilor ?i care a desf??urat o activitate profesional? în alt stat membru decât cel al re?edin?ei sale, se încadreaz? în domeniul de aplicare al articolului 45 TFUE (Hot?rârea din 28 februarie 2013, Petersen, C?544/11, EU:C:2013:124, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

23 În ceea ce prive?te, în primul rând, pensia pl?tit? de Shell International domnului Kohll, este cert c? aceasta este acordat? pentru activitatea salarizat? anterioar? pe care persoana în cauz? a desf??urat?o într-un stat membru, în spe?? în ??rile de Jos, altul decât cel al c?rui resortisant este ?i în care î?i are re?edin?a la data faptelor din litigiul principal.

24 Or, întrucât a desf??urat o activitate salarizat? în alt stat membru, domnul Kohll ?i?a utilizat dreptul la liber? circula?ie prev?zut la articolul 45 TFUE.

25 Curtea a decis c? faptul c? o persoan? nu se mai afl? într-un raport de munc? nu o priveaz? de garan?ia anumitor drepturi care sunt legate de calitatea de lucr?tor ?i c? o pensie pentru limit? de vârst?, a c?rei acordare depinde de existen?a prealabil? a unui raport de munc? care a încetat, într? în aceast? categorie de drepturi. Astfel, dreptul la pensie este intrinsec legat de calitatea obiectiv? de lucr?tor (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 15 iunie 2000, Seher, C?302/98, EU:C:2000:322, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?).

26 Situa?ia unui contribuabil precum domnul Kohll, care beneficiaz? de o pensie pl?tit? pentru o activitate salarizat? pe care o desf??ura într-un alt stat membru decât cel al c?rui resortisant este ?i în care î?i are re?edin?a la data faptelor din litigiul principal, se distinge astfel de cea a unei persoane care ?i?a desf??urat întreaga carier? profesional? în statul membru al c?rui resortisant este ?i care nu ?i?a utilizat dreptul de ?edere în alt stat membru decât dup? ce s?a pensionat ?i care, prin urmare, nu se poate prevala de libera circula?ie garantat? la articolul 45 TFUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 9 noiembrie 2006, Turpeinen, C?520/04, EU:C:2006:703, punctul 16).

27 Aceast? apreciere nu este, pe de alt? parte, contrazis? de Hot?rârea din 19 noiembrie 2015 (Hirvonen, C?632/13, EU:C:2015:765), întrucât Curtea a statuat, la punctul 21 din hot?rârea men?ionat?, c? o persoan? pensionat? care p?r?se?te statul membru în care ?i?a petrecut întreaga via?? profesional? pentru a se instala în alt stat membru se poate prevala, atunci când situa?ia sa nu intr? în domeniul de aplicare al liberei circula?ii garantate la articolul 45 TFUE, de dreptul la liber? circula?ie ca cet??ean al Uniunii în temeiul articolului 21 TFUE.

28 În consecință, un cetățean și rezident al unui stat membru, precum domnul Kohll, se poate prevala de articolul 45 TFUE în ceea ce privește pensia pentru limită de vârstă plătită pentru activitatea salarizată anterioară într-un stat membru care nu este nici cel al cărui resortisant este, nici cel în care își are reședința la data faptelor din litigiul principal, independent de aspectul dacă, după ce a lucrat în acest alt stat membru, s-a instalat în statul membru de origine pentru a-și căuta sau pentru a ocupa un loc de muncă în acest stat.

29 În ceea ce privește, în al doilea rând, pensia plătită de casa de asigurări sociale domnului Kohll, din dosarul prezentat Curții reiese că părțile din litigiul principal se opun în ceea ce privește temeiul juridic pe baza căruia această pensie este acordată persoanei în cauză și în ceea ce privește dreptul Marelui Ducat al Luxemburgului de a o impozita, ținând seama de articolul 20 alineatul 1 din convenția pentru evitarea dublei impunerii.

30 Instanța de trimitere, deși precizează că această pensie este atribuită oricărei persoane care a avut reședința în Țările de Jos, independent de aspectul dacă această persoană a ocupat un loc de muncă salarizată în această țară, apreciază totuși că aceasta intră în domeniul de aplicare al articolului 19 din convenția pentru evitarea dublei impunerii, chiar dacă această dispoziție vizează pensiile plătite pentru o activitate salarizată.

31 Revine instanței de trimitere sarcina să determine temeiul juridic pe baza căruia această pensie este plătită domnului Kohll de casa de asigurări sociale și, în special, să verifice dacă această pensie, deși este atribuită *a priori* oricărui rezident olandez, ar fi fost totuși acordată în speță domnului Kohll în virtutea activității sale salarizate în Țările de Jos, sau dacă cuantumul pensiei menționate este condiționat de calitatea de salariat a persoanei în cauză. În cazul unui răspuns afirmativ, articolul 45 TFUE ar putea fi invocat în litigiul principal, pentru aceleași motive ca cele precizate la punctele 23-28 din prezenta hotărâre.

32 În schimb, în cazul în care s-ar constata că nici obligația care revine casei de asigurări sociale de a plăti o pensie domnului Kohll, nici cuantumul acesteia nu depind de calitatea de lucrător a persoanei în cauză, ci de faptul că acesta și-a avut reședința în Țările de Jos, articolul 21 TFUE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, ar putea fi invocat.

33 În consecință, întrucât atât articolul 21 TFUE, cât și articolul 45 TFUE sunt susceptibile să fie aplicate în cauza principală, se impune interpretarea acestor două dispoziții.

34 În această privință, împrejurarea că, în întrebarea preliminară formulată, instanța de trimitere a vizat doar articolul 45 TFUE nu se opune ca și articolul 21 TFUE să fie interpretat de Curte.

35 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a oferi un răspuns util instanței aflate la originea unei trimiteri preliminare, aceasta poate fi obligată să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut trimitere în întrebările sale preliminare (Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 24 și jurisprudența citată).

Cu privire la existența unei restricții

36 În ceea ce privește, în primul rând, articolul 45 TFUE, trebuie amintit că, chiar dacă, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile referitoare la libera circulație a lucrătorilor vizează în special garantarea beneficiului tratamentului național în statul membru gazd, acestea se opun în egal măsură ca statul membru de origine să împiedice libera acceptare și ocupare a unui loc de

muncă, de către unul dintre resortisanții săi, în alt stat membru (Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 36 și jurisprudența citată).

37 În speță, potrivit dreptului național, creditul fiscal este acordat contribuabililor care obțin un venit rezultat dintr-o pensie pentru limită de vârstă impozabilă în Luxemburg, al cărei nivel atinge cel puțin 300 de euro pe an sau 25 de euro pe lună și care depinde de reținere a impozitului.

38 Or, astfel cum precizează instanța de trimitere, beneficiarului unei pensii pentru limită de vârstă nu i se eliberează o fișă de reținere a impozitului atunci când această pensie, deși impozabilă în Luxemburg, nu face obiectul unei reineri la sursă în acest stat membru, ca urmare, în special, a faptului că debitorul pensiei respective este stabilit în alt stat membru.

39 În consecință, avantajul fiscal pe care îl constituie creditul fiscal nu este acordat contribuabililor care au reședința în Luxemburg și ale căror pensii impozabile în acest stat membru își au originea în alt stat membru.

40 Instituind o diferență de tratament între contribuabilii care își au reședința în Luxemburg, în funcție de statul membru în care își au originea pensiile pentru limită de vârstă, impozabile în Luxemburg, de care beneficiază, și refuzând avantajul creditului fiscal contribuabililor în cazul cărora debitorul pensiei este stabilit pe teritoriul unui alt stat membru, legislația națională în discuție în litigiul principal poate descuraja lucrătorii să caute sau să accepte un loc de muncă în alt stat membru decât Marele Ducat al Luxemburgului.

41 O astfel de legislație instituie, prin urmare, o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, interzisă, în principiu, de articolul 45 TFUE.

42 În ceea ce privește, în al doilea rând, articolul 21 TFUE, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că o legislație națională care dezavantajează anumiți resortisanți naționali pentru simplul motiv că și-au exercitat libertatea de circulație și de ședere într-un alt stat membru constituie o restricție privind libertățile recunoscute la articolul 21 alineatul (1) TFUE oricărui cetățean al Uniunii (Hotărârea din 26 februarie 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punctul 25 și jurisprudența citată).

43 Astfel, facilitățile oferite de tratat în materie de circulație a cetățenilor Uniunii nu ar putea produce efecte depline dacă un resortisant al unui stat membru ar putea fi descurajat să le exercite ca urmare a obstacolelor create de șederea sa în alt stat membru în temeiul unei reglementări din statul său de origine care îl dezavantajează pentru simplul fapt că le-a exercitat (Hotărârea din 26 februarie 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, punctul 26 și jurisprudența citată).

44 În speță, în măsura în care avantajul fiscal pe care îl constituie creditul fiscal este refuzat contribuabilului luxemburghez care și-a exercitat libertatea de circulație și de ședere în alt stat membru decât cel al căruia resortisant este și care beneficiază, în temeiul șederii sale în acest alt stat membru, de o pensie plătită de un debitor stabilit în acest din urmă stat, acest contribuabil luxemburghez este dezavantajat, prin acest fapt, în raport cu contribuabilii care nu și-au exercitat libertatea de circulație și de ședere în alt stat membru. Legislația în discuție în litigiul principal, care induce o asemenea diferență de tratament, este susceptibilă să descurajeze un contribuabil să își exercite această libertate și constituie, astfel, o restricție privind libertățile recunoscute la articolul 21 TFUE.

Cu privire la existența unei justificări

45 Asemenea restricții nu pot fi admise decât dacă au în vedere situații care nu sunt

comparabile în mod obiectiv sau dacă sunt justificate de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în special Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 26).

46 În ceea ce privește aspectul dacă situațiile în cauză sunt comparabile obiectiv, trebuie amintit că analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17).

47 În această privință, guvernul luxemburghez arată că creditul fiscal a fost instituit pentru a urmări o politică fiscală selectivă în favoarea persoanelor care aparțin celor mai vulnerabile pături sociale, permițându-le să dispună, prin efectul unui asemenea avantaj fiscal, de un venit disponibil mai ridicat.

48 Or, prin prisma unui asemenea obiectiv, un contribuabil rezident care primește o pensie pentru limită de vârstă care îi are originea în alt stat membru nu se află neapărat într-o situație diferită de cea a unui contribuabil rezident care primește o asemenea pensie de la un debitor stabilit în statul său de reședință, ambii contribuabili putând aparține celor mai vulnerabile pături sociale.

49 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 29 și jurisprudența citată).

50 În această privință, guvernul luxemburghez arată că sistemul de credit fiscal este justificat de necesitatea pstrării coerenței regimului fiscal național, prevăzând acordarea unui credit fiscal care să fie imputabil și restituibil, într-un mod eficace, echitabil și fezabil, în special fără a determina o sarcină administrativă disproporționată.

51 Potrivit acestui guvern, pe de o parte, sistemul de credit fiscal respectiv este singurul care să fie practicabil, fără a atrage constrângeri administrative disproporționate pentru administrații, pentru debitorii veniturilor în cauză, precum și pentru cei administrați. Astfel, doar organismele naționale însărcinate cu acordarea pensiilor și cu plata la trezorerie a impozitului reținut, pe de o parte, ar dispune de informații actualizate care permit acordarea creditului fiscal într-un mod efectiv, just și adecvat și, pe de altă parte, ar fi în măsură să impute sau să restituie, în mod direct și efectiv, acest credit fiscal contribuabililor în cauză.

52 Pe de altă parte, sistemul menționat ar fi necesar pentru a pstra coerența regimului fiscal național în ansamblul său și ar exista, în legislația luxemburgheză, o legătură între sistemul de percepere a impozitului, în speță reținerea impozitului din veniturile din pensii în sensul articolului 96 alineatul 1 punctele 1 și 2 din LIR, și creditul fiscal.

53 În ceea ce privește, în primul rând, considerațiile de ordin administrativ și practic la care face trimitere guvernul luxemburghez, trebuie amintit că Curtea a statuat deja în mod efectiv că statele membre nu li se poate refuza posibilitatea de a realiza obiective legitime prin adoptarea unor norme care sunt ușor de administrat și de controlat de autoritățile competente (Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 33 și jurisprudența citată).

54 Cu toate acestea, trebuie arătat că ceea ce se contestă în cauza principală nu este nici

sistemul întemeiat pe reținerea la sursă, nici caracterul adecvat și practic al emiterii unei fișe de reținere a impozitului, ci refuzul absolut de a acorda un avantaj fiscal atunci când contribuabilul în cauză nu este în măsură să prezinte o asemenea fișă, chiar dacă îndeplinește celelalte condiții pentru a putea beneficia de avantajul menționat.

55 Or, nu se poate exclude *a priori* ca un contribuabil să fie în măsură să prezinte elemente justificative pertinente care să permit autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, realitatea și natura cheltuielilor efectuate în alt stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 53).

56 Astfel, nimic nu ar împiedica autoritățile fiscale respective să solicite acestui contribuabil dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile de atribuire a avantajului menționat prevăzute de legislația în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu se impune acordarea avantajului solicitat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 54).

57 În această privință, guvernul luxemburghez nu a furnizat indicații cu privire la motivele care ar împiedica o întemeiere pe informațiile prezentate de un contribuabil care solicită să beneficieze de creditul fiscal.

58 În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 68 din concluzii, guvernul luxemburghez, deși invocă pretensele constrângeri administrative și caracterul lor disproporționat, rămâne totuși vag în ceea ce privește natura lor exactă.

59 În orice caz, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că dificultățile practice nu pot justifica prin ele însele atingerea adusă unei libertăți fundamentale garantate de tratat (Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman/Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 60 și jurisprudența citată).

60 În al doilea rând, dacă necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, Curtea impune o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman/Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctele 54 și 55, precum și jurisprudența citată).

61 Or, în speță, guvernul luxemburghez nu invocă existența unei legături directe între creditul fiscal și o prelevare fiscală determinată, pensiile care provin dintr-un alt stat membru fiind, la fel ca pensiile de origine luxemburgheză, impozabile în Luxemburg, ci se întemeiază pe existența unei legături între creditul fiscal și o tehnică de impozitare, și anume, reținerea la sursă, aplicată doar pensiilor al căror debitor este stabilit în Luxemburg. Prin urmare, avantajul fiscal în discuție în litigiul principal nu este compensat cu o prelevare determinată, în sensul jurisprudenței citate la punctul anterior din prezenta hotărâre.

62 În consecință, este necesar să se constate că restricțiile care decurg din aplicarea legislației fiscale naționale în discuție în litigiul principal, în principiu interzise de articolele 21 TFUE și 45 TFUE, nu pot fi justificate prin motivele invocate de guvernul luxemburghez.

63 Având în vedere considerațiile care preced, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 21 TFUE și 45 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care rezervă beneficiul unui credit

fiscal pentru pensionari contribuabililor care dețin o fișă de reținere a impozitului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 21 TFUE și 45 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care rezervă beneficiul unui credit fiscal pentru pensionari contribuabililor care dețin o fișă de reținere a impozitului.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.