HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 septembrie 2011 *

În cauza C-240/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Germania), prin decizia din 21 decembrie 2009, primită de Curte la 14 mai 2010, în procedura

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

împotriva

Finanzamt Stuttgart III,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnul K. Schiemann (raportor), doamnele C. Toader, A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 martie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru doamna Schulz-Delzers și pentru domnul M. Schulz, de S. Hoffmann, Rechtsanwalt;

— pentru guvernul german, de domnii T. Henze și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 mai 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 12 CE, 18 CE și 39 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Schulz-Delzers și domnul Schulz (denumiți în continuare, împreună, „soții Schulz"), pe de o parte, și Finanzamt Stuttgart III (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, privind decizia de impunere emisă de Finanzamt pentru anii 2005 și 2006.

Cadrul juridic

Impozitarea veniturilor în Germania

3 În cursul anilor 2005 și 2006, impozitarea veniturilor în Germania era guvernată de Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG") în versiunea aplicabilă în perioada respectivă.

4 Potrivit articolului 1 din EStG, sunt supuse integral impozitului pe venit, printre altele, persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită în Germania.

5 Rata impozitului pe venit este stabilită potrivit unui barem progresiv, cota de impozitare crescând în funcție de cuantumul veniturilor. Acest barem reflectă aprecierea legiuitorului cu privire la capacitatea contributivă a contribuabilului realizată pe baza condițiilor de trai din Germania.

6 Anumite venituri sunt scutite de impozitul pe venit. În acest sens, se face o distincție în special între veniturile care, deși nu sunt impozabile ca atare, sunt luate în considerare la calculul cotei de impozitare aplicabile altor venituri potrivit unui barem progresiv și cele care nu sunt luate în considerare în acest sens. Primele sunt calificate ca fiind venituri scutite „sub rezerva luării lor în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului" („Progressionsvorbehalt").

7 Faptul de a lua în considerare, în temeiul caracterului progresiv al impozitului, anumite venituri scutite de impozit în cadrul stabilirii cotei de impozitare aplicabile celorlalte venituri reflectă o apreciere a legiuitorului cu privire la capacitatea contributivă a contribuabilului. În opinia legiuitorului, contribuabilul care obține venituri scutite de impozit, dar luate în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului, dispune de o capacitate contributivă mai mare decât contribuabilul lipsit de aceste venituri. Prin urmare, sunt avute în vedere cu acest titlu anumite venituri substitutive în principiu scutite de impozit, cum ar fi, printre altele, indemnizația de șomaj. Astfel, aceste ajutoare nu sunt destinate să compenseze anumite cheltuieli, ci să garanteze în mod general mijloace de subzistență suficiente pentru persoanele care le primesc.

8 În schimb, dacă legiuitorul a prevăzut o scutire fără luarea în considerare a venitului vizat în temeiul caracterului progresiv al impozitului, acesta pleacă de la principiul că venitul scutit de impozit nu poate și nici nu trebuie să fie considerat un factor al capacității contributive, nici măcar pentru impozitarea celorlalte venituri.

9 Pentru a atenua caracterul progresiv al baremului impozitului pe venit în ceea ce îi privește pe soții care au venituri diferite, legiuitorul german a instituit în favoarea contribuabililor supuși integral la plata impozitului, căsătoriți și separați temporar, un regim comun de impunere care presupune stabilirea unei baze unitare de impunere și aplicarea regimului de „fracționare" („splitting"). În acest sens, veniturile soților sunt însumate și impozitate împreună. Impozitul pe venitul soților impozitați împreună este dublu față de cel aplicabil pentru jumătate din venitul impozabil comun al acestora.

Impozitarea în Germania a veniturilor care provin de la o autoritate publică franceză

10 Acordul dintre Republica Franceză și Republica Federală Germania privind evitarea dublei impuneri și instituirea unor norme de asistență administrativă și juridică reciprocă în materia impozitului pe venit și pe avere, precum și în materia impozitului pe activitatea profesională și a impozitului funciar, semnat la Paris la 21 iulie 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, p. 397), astfel cum a fost modificat prin actul adițional semnat la Paris la 20 decembrie 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, p. 2370, denumit în continuare „acordul fiscal franco-german"), prevede la articolul 14 alineatul (1) prima teză „principiul statului plătitor" potrivit căruia indemnizațiile, salariile și remunerațiile analoge plătite de o persoană juridică de drept public dintr-un stat contractant unor persoane fizice rezidente în celălalt stat pentru servicii administrative actuale nu sunt supuse impozitării decât în primul stat.

11 Articolul 20 alineatul (1) din acordul fiscal franco-german prevede, în vederea evitării dublei impuneri, că veniturile provenite din Franța și supuse impozitării în Franța în temeiul acestui acord sunt excluse din baza germană de impozitare a rezidenților din Republica Federală Germania. Se precizează că această regulă nu limitează dreptul Republicii Federale Germania de a ține cont de veniturile astfel scutite de impozit la stabilirea ratei impozitului pe venit.

12 Aceste dispoziții se aplică atât cu privire la salariile de bază ale funcționarilor francezi rezidenți în Germania, cât și cu privire la indemnizațiile suplimentare pe care aceștia le obțin ca urmare a stabilirii reședinței lor în Germania.

13 Potrivit articolului 32b alineatul (1) punctul 3 din EStG:

„În cazul în care un contribuabil supus integral la plata impozitului pe venit a primit temporar sau pe parcursul întregii perioade de referință [...]

[...]

3. venituri scutite de la impozitare, în temeiul unui acord privind evitarea dublei impuneri sau al unui alt acord interstatal, sub rezerva includerii acestora în calculul impozitului pe venit […], se aplică o cotă de impozitare specială venitului impozabil în temeiul articolului 32a alineatul (1)."

14 Articolul 32b alineatul (2) punctul 2 din EStG prevede:

„Cota specială prevăzută la alineatul (1) este cota care rezultă atunci când, potrivit calculului efectuat în temeiul articolului 32a alineatul (1), venitul impozabil se mărește sau se reduce [...]

[...]

2. în cazul prevăzut la alineatul (1) punctele 2 și 3, cu echivalentul veniturilor menționate la acest alineat, urmând să se ia în considerare o cincime a veniturilor extraordinare prevăzute."

Impozitarea în Germania a indemnizațiilor de reședință în afara țării de origine acordate contribuabililor germani care lucrează în străinătate

15 În timp ce veniturile contribuabililor care lucrează ca funcționari în străinătate sunt supuse în totalitate impozitului pe venit în Germania, eventualele indemnizații care le sunt acordate ca urmare a stabilirii reședinței în afara țării de origine sunt scutite, în Germania, de impozitul pe venit și nu sunt luate în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului respectiv.

16 Articolul 3 punctul 64 din EstG prevede:

În cazul lucrătorilor care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public național și primesc, în consecință, un salariu plătit de o casă de asigurări publică națională, sunt scutite de impozit veniturile obținute pentru o activitate

desfășurată în străinătate care depășesc salariul care i-ar reveni lucrătorului pentru o activitate echivalentă desfășurată acolo unde este situată casa de asigurări publică plătitoare. Prima teză se aplică de asemenea în cazul în care contractul de muncă este încheiat cu o altă persoană, care stabilește salariul în conformitate cu dispozițiile aplicabile prevăzute în prima teză, lucrătorul este plătit de o casă de asigurări publică, iar salariul provine în totalitate sau în principal din fonduri publice. În cazul celorlalți lucrători detașați în străinătate pentru o perioadă limitată, care își au reședința sau domiciliul obișnuit pe teritoriul statului de detașare, plățile compensatorii pentru pierderea puterii de cumpărare acordate de către un angajator de pe teritoriul național sunt scutite de impozit, cu condiția să nu depășească suma prevăzută la articolul 54 din Bundesbesoldungsgesetz [Legea federală privind remunerarea funcționarilor] pentru venituri salariate obținute în străinătate."

Acțiunea principală și întrebările preliminare

17 Soții Schulz locuiesc în Germania și au doi copii în întreținere. Aceștia au ales să fie supuși împreună la plata impozitului pe totalitatea veniturilor în sensul articolului 1 din EStG, pentru a putea beneficia de o bază unitară de impunere mai avantajoasă.

18 Domnul Schulz, resortisant german, este angajat ca avocat și, în această calitate, a obținut venituri în cursul anilor 2005 și 2006.

19 Doamna Schulz-Delzers, resortisant francez, lucrează în Germania, în calitate de funcționar al statului francez, ca învățătoare la o școală primară germano-franceză. În cursul anilor 2005 și 2006, persoana interesată a obținut din partea statului francez, pe lângă salariu, două indemnizații care, în temeiul articolului 14 coroborat cu articolul 20 alineatul (1) din acordul fiscal franco-german, sunt, la fel ca salariul acesteia,

scutite de impozit în Germania, sub rezerva luării lor în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului.

20 Cele două indemnizații în discuție sunt:

— o indemnizație pentru condițiile de viață la nivel local, acordată în temeiul articolului 4B litera d) din Decretul nr. 2002-22 din 4 ianuarie 2002 privind situația administrativă și financiară a personalului din instituțiile de învățământ franceze din străinătate (JORF din 6 ianuarie 2002, p. 387) funcționarilor statului francez care își desfășoară activitatea în străinătate, destinată să compenseze pierderea puterii de cumpărare și al cărei cuantum lunar era de 437,41 euro și, respectiv, de 444,08 euro în cursul anilor 2005 și 2006, și

— o „majorare familială" acordată în temeiul articolului 4B litera e) din Decretul nr. 2002-22 pentru copiii aflați în întreținerea funcționarilor statului francez care își desfășoară activitatea în străinătate, al cărei cuantum lunar era de 134,20 euro și, respectiv, de 136,41 euro în cursul celor doi ani.

21 Salariul obținut de doamna Schulz-Delzers pentru cei doi ani în discuție în acțiunea principală a fost supus impozitului pe venit în Franța. În schimb, cele două indemnizații menționate la punctul precedent din prezenta hotărâre, ca venituri scutite de impozit potrivit legislației franceze, nu au fost supuse impozitării în Franța.

22 În deciziile de impunere aferente anilor 2005 și 2006, Finanzamt a ținut cont de scutirea celor două indemnizații de impozit, dar le-a luat în considerare, la fel ca pe restul remunerației doamnei Schulz-Delzers, după deducerea unei sume forfetare reprezentând cheltuieli profesionale de 920 de euro pentru fiecare din cei doi ani, în temeiul

caracterului progresiv al impozitului, în conformitate cu articolul 32b alineatul (1) punctul 3 și alineatul (2) punctul 2 din EStG. Luarea în considerare a indemnizațiilor respective a avut ca efect o creștere a impozitului pe venit al soților Schulz cu 654 de euro și, respectiv, cu 664 de euro pentru anii 2005 și 2006.

23 Soții Schulz au formulat contestații împotriva acestor decizii de impunere, care au fost respinse ca nefondate de către Finanzamt prin deciziile din 30 aprilie 2009.

24 Prin acțiunea introdusă la 18 mai 2009 în fața instanței de trimitere, soții Schulz au contestat luarea în considerare a celor două indemnizații în discuție în acțiunea principală pentru calcularea cotei de impozitare aplicabile altor venituri potrivit baremului progresiv. Aceștia solicită ca indemnizațiile obținute de doamna Schulz-Delzers să nu fie avute în vedere în temeiul caracterului progresiv al impozitului. Aceștia susțin că luarea în considerare a acestor indemnizații în acest scop constituie o încălcare a articolului 39 CE, dat fiind faptul că indemnizații echivalente obținute în condițiile prevăzute la articolul 3 punctul 64 din EStG nu sunt luate în considerare.

25 În opinia instanței de trimitere, articolul 3 punctul 64 din EStG poate descuraja un funcționar francez să desfășoare o activitate în Germania în cadrul atribuțiilor sale, din moment ce indemnizațiile în discuție în acțiunea principală sunt incluse în calculul cotei speciale de impozitare, în timp ce un lucrător german care își desfășoară activitatea în afara teritoriului german obține indemnizații echivalente fără ca acestea să fie luate în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului.

26 În opinia instanței de trimitere, indiferent de încălcarea articolului 39 alineatele (1)-(3) CE, articolul 3 punctul 64 din EStG constituie de asemenea o discriminare disimulată bazată pe cetățenie sau naționalitate, întrucât, în general, resortisanții germani sunt cei care au încheiat un contract de muncă cu o persoană juridică de drept public

german și, astfel, aceștia sunt cei care beneficiază în primul rând de avantajul care decurge din articolul 3 punctul 64 din EStG.

27 În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Articolul 3 punctul 64 din [EStG] este compatibil cu libera circulație a lucrătorilor prevăzută la articolul [39 CE, devenit articolul 45 TFUE]?

b) Articolul 3 punctul 64 din [EStG] conține o discriminare disimulată pe motiv de cetățenie sau naționalitate, interzisă în temeiul articolului [12 CE, devenit articolul 18 TFUE]?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 3 punctul 64 din [EStG] este compatibil cu libera circulație a cetățenilor Uniunii astfel cum este prevăzută la articolul [18 CE, devenit articolul 21 TFUE]? ”

Cu privire la întrebările preliminare

28 Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 39-43 din concluzii, dintre articolele Tratatului CE menționate de instanța de trimitere în întrebări, numai articolul 39 CE se poate aplica în acțiunea principală.

29 Astfel, în primul rând, articolul 12 CE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu prevede o normă specială de interzicere a discriminării. Or, principiul nediscriminării a fost instituit, în domeniul liberei circulații a lucrătorilor, prin articolul 39 CE (a se vedea în special Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Germania, C-269/07, Rep., p. I-7811, punctele 98 și 99, precum și jurisprudența citată).

30 În al doilea rând, articolul 18 CE, care prevede, în general, dreptul de liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre al oricărui cetățean al Uniunii, își găsește o expresie specifică în articolul 39 CE, în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor (a se vedea Hotărârea din 1 octombrie 2009, Leyman, C-3/08, Rep., p. I-9085, punctul 20 și jurisprudența citată).

31 Or, pe de o parte, nu este contestat faptul că doamna Schulz-Delzers a părăsit Franța pentru a se stabili în Germania, iar pe de altă parte, nu este contestat statutul său de lucrător în sensul articolului 39 CE. Prin urmare, întrebările adresate trebuie analizate numai în lumina acestei din urmă dispoziții (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Leyman citată anterior, punctele 18-20 și jurisprudența citată).

32 Pe de altă parte, trebuie subliniat că problema conformității articolului 3 punctul 64 din EStG cu articolul 39 CE este ridicată în acțiunea principală numai în măsura în care articolul 3 punctul 64 se aplică indemnizațiilor obținute de funcționarii germani care își desfășoară activitatea în străinătate, în condițiile în care nu se aplică indemnizațiilor obținute de funcționarii unui alt stat membru care își desfășoară activitatea pe teritoriul german. În schimb, nu este repus în discuție faptul că această dispoziție din dreptul german nu este aplicabilă în special indemnizațiilor obținute

de funcționarii unui alt stat membru care plătesc impozite în Germania și lucrează într-un al treilea stat membru.

33 În aceste condiții, trebuie considerat că întrebările adresate, care trebuie examinate împreună, se referă, în esență, la aspectul dacă articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții, precum articolul 3 punctul 64 din EStG, potrivit căreia indemnizații precum cele în discuție în acțiunea principală, acordate unui funcționar al unui stat membru care își desfășoară activitatea într-un alt stat membru pentru a compensa pierderea puterii de cumpărare la locul de repartizare, nu sunt luate în considerare pentru stabilirea cotei de impozitare aplicabile în primul stat membru celorlalte venituri ale contribuabilului sau ale soțului său, în condițiile în care indemnizații echivalente acordate unui funcționar al acestui stat membru care își desfășoară activitatea pe teritoriul primului stat membru sunt luate în considerare pentru stabilirea acestei cote de impozitare.

34 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că articolul 39 CE se opune, pe de o parte, discriminărilor evidente întemeiate pe naționalitate sau cetățenie, precum și oricăror forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 26) și că acest articol interzice, pe de altă parte, orice dispoziție, chiar aplicabilă în mod nediferențiat, care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să își părăsească statul de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație (Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 78).

35 În acțiunea principală, nu este contestat faptul că doamna Schulz-Delzers, care și-a exercitat dreptul de liberă circulație, nu este, în statul gazdă, tratată în mod mai puțin favorabil decât ar fi un resortisant al acestui stat aflat într-o situație exclusiv internă. Astfel, articolul 3 punctul 64 din EStG, prin însăși natura sa, nu se poate aplica în cazul contribuabililor care își desfășoară activitatea pe teritoriul german și conferă un avantaj numai contribuabililor care își desfășoară activitatea în afara acestui teritoriu.

36 Rezultă că articolul 39 CE ar putea fi invocat în mod util în acțiunea principală numai dacă refuzul acordării acestui avantaj unui contribuabil aflat în situația doamnei Schulz-Delzers putea fi calificat drept discriminatoriu pentru alte motive, ceea ce presupune ca situația doamnei Schulz-Delzers să fie asemănătoare celei a beneficiarilor avantajului respectiv.

37 Or, trebuie să se constate că nu există o asemenea comparabilitate în lumina obiectivului urmărit prin aplicarea unui barem progresiv care, astfel cum s-a subliniat la punctele 5-8 din prezenta hotărâre, este în mod necesar întemeiat pe o apreciere a capacității contributive a contribuabilului realizată pe baza condițiilor de trai de pe teritoriul statului membru vizat.

38 Din această perspectivă, indemnizații precum cele care intră în sfera de aplicare a articolului 3 punctul 64 din EStG, care urmăresc în mod exclusiv să permită beneficiarului ca, în pofida costului superior al vieții în străinătate, să își păstreze aceleași condiții de viață de care se bucura în Germania, nu măresc capacitatea contributivă a contribuabilului și nu sunt, așadar, luate în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului.

39 În schimb, indemnizațiile de care beneficiază doamna Schulz-Delzers în Germania sunt destinate tocmai adaptării remunerației persoanei interesate la costul vieții în Germania și măresc, așadar, capacitatea sa contributivă, astfel cum este aceasta apreciată pe baza condițiilor de viață de pe teritoriul acestui stat membru și sunt, prin urmare, luate în considerare în temeiul caracterului progresiv al impozitului.

40 Faptul că, din punctul de vedere al legiuitorului francez, indemnizațiile respective ar urmări doar să îi permită beneficiarului ca, în pofida costului superior al vieții în Germania, să își păstreze aceleași condiții de viață de care se bucura în Franța este

lipsit de relevanță în această privință, din moment ce comparabilitatea situațiilor nu poate fi apreciată în mod necesar decât în cadrul unuia și aceluiași sistem fiscal și, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare la nivelul Uniunii, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor.

41 Împrejurarea că opțiunea soților Schulz de a fi supuși împreună la plata impozitului pentru a beneficia de o bază unitară de impozitare, mai avantajoasă decât două baze separate, a avut ca efect includerea indemnizațiilor plătite doamnei Schulz-Delzers în calculul cotei de impozitare în funcție de baremul progresiv nu este, așadar, consecința unui tratament discriminatoriu în sensul articolul 39 CE, ci a aplicării criteriilor de impozitare a căror stabilire revine statelor membre.

42 Trebuie amintit în acest sens că tratatul nu garantează unui cetățean al Uniunii că transferul activităților sale în alt stat membru decât cel în care avea reședința până atunci este neutru în materie de impozitare. Ținând seama de diferențele de reglementare dintre statele membre în materie, un astfel de transfer poate, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajos sau dezavantajos pentru acest cetățean (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Lindfors, C-365/02, Rec., p. I-7183, punctul 34, și Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 45).

43 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții precum articolul 3 punctul 64 din EStG, potrivit căreia indemnizații precum cele în discuție în acțiunea principală, acordate unui funcționar al unui stat membru care își desfășoară activitatea într-un alt stat membru, pentru a compensa pierderea puterii de cumpărare la locul de repartizare, nu sunt luate în considerare pentru stabilirea cotei de impozitare aplicabile în primul stat membru celorlalte venituri ale contribuabilului sau ale soțului său, în condițiile în care indemnizațiile echivalente acordate unui funcționar al acestui stat

membru care își desfășoară activitatea pe teritoriul primului stat membru sunt luate în considerare pentru stabilirea acestei cote de impozitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 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 patra) declară:

Articolul 39 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții precum articolul 3 punctul 64 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), potrivit căreia indemnizații precum cele în discuție în acțiunea principală, acordate unui funcționar al unui stat membru care își desfășoară activitatea într-un alt stat membru, pentru a compensa pierderea puterii de cumpărare la locul de repartizare, nu sunt luate în considerare pentru stabilirea cotei de impozitare aplicabile în primul stat membru celorlalte venituri ale contribuabilului sau ale soțului său, în condițiile în care indemnizațiile echivalente acordate unui funcționar al acestui stat membru care își desfășoară activitatea pe teritoriul primului stat membru sunt luate în considerare pentru stabilirea acestei cote de impozitare.

Semnături