CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 16 februarie 2016 [1]

Cauza C-300/15

Charles Kohllși
Sylvie Kohll-Schlesser
împotriva
Directeur de l'administration des contributions directes

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal administratif du Luxembourg (Tribunalul administrativ din Luxemburg) (Luxemburg)]

„Libera circulație a persoanelor — Lucrător — Egalitate de tratament — Impozit pe venit — Pensii naționale și pensii primite în alt stat membru — Credit fiscal rezervat anumitor pensii — Fișă de reținere a impozitului emisă de administrația națională"

1. Jurisprudența Curții în domeniul impozitării directe este în continuă creștere, în pofida faptului că reprezintă deja un volum considerabil și că de obicei se raportează doar la libertățile fundamentale consacrate în tratat (denumit în continuare și „TFUE"). Prezenta cerere de decizie preliminară vizează compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei dispoziții luxemburgheze care, odată cu modificarea impozitului pe venit, acordă un credit fiscal pensionarilor care întrunesc anumite cerințe.

2. Pentru a răspunde la întrebarea adresată de Tribunal administratif du Luxembourg (Tribunalul Administrativ din Luxemburg), trebuie să se analizeze efectele liberei circulații a lucrătorilor asupra regimului de impozitare directă dintr-un stat membru. De asemenea, trebuie menționate criteriile aplicabile veniturilor obținute de pensionarii care și-au exercitat această libertate, fie în temeiul articolului 45 TFUE, care privește lucrătorii, fie în temeiul normei generale, respectiv articolul 21 TFUE. În sfârșit, răspunsul Curții trebuie să contribuie la clarificarea în mai mare măsură, dacă se poate, a limitelor analizei dispozițiilor naționale care restrâng libera circulație și în special eventuala justificare a acestora.

I – **Cadrul normativ național**

Dreptul luxemburghez

3. Din decizia de trimitere reiese că, în temeiul articolului 139 ter alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit (denumită în continuare „LIR"), în versiunea aplicabilă veniturilor înregistrate începând cu anul 2009, se acordă un credit fiscal pentru pensionari oricărei persoane impozabile care realizează un venit provenit din pensii sau din indemnizații, în sensul articolului 96 alineatul 1 primul și al doilea paragraf din LIR, cu privire la care dreptul de impunere revine Luxemburgului și care se află în posesia unei fișe de reținere a impozitului.

1 — Limba originală: spaniola.

4. De asemenea, conform articolului 139 ter alineatul 2 din LIR, creditul fiscal este imputabil și se poate restitui persoanei pensionate exclusiv în cadrul reținerii impozitului cu privire la salarii și remunerații, realizată de casa de pensii sau de orice alt debitor al pensiei pe baza unei fișe de reținere a impozitului.

5. În plus, potrivit instanței de trimitere, din documentele parlamentare referitoare la proiectul de lege nr. 5924[2] reiese că creditul fiscal pentru salariați și pentru pensionari este încorporat în dispozițiile referitoare la reținerea impozitului pe salarii și pe remunerații, cu scopul de a fi plătit salariaților și pensionarilor exclusiv prin intermediul întreprinderilor, al caselor de pensii și al celorlalți debitori ai pensiei, pe baza înscrierilor efectuate pe fișele menționate.

6. La rândul său, articolul 19 din Convenția dintre Luxemburg și Țările de Jos pentru evitarea dublei impuneri (denumită în continuare „CDI”) prevede că:

„Sub rezerva dispozițiilor prevăzute la alineatul 1 al articolului 20, pensiile și alte remunerații similare, plătite unui rezident al unui stat contractant pentru un loc de muncă salariat anterior, sunt impozabile doar în acest stat.”

II –**Situația de fapt din litigiu și procedura în fața instanței naționale**

7. Litigiul cu care a fost sesizată instanța de trimitere vizează două pensii de origine olandeză, primite de domnul Kohll, care sunt impozabile în Luxemburg: prima dintre acestea provine în mod direct de la societatea „Shell International B.V”, întreprindere în care a lucrat câțiva ani, iar cea de a doua de la societatea „Sociale Verzekeringsbank” (SVB)[3].

8. Având în vedere că cele două pensii olandeze nu au fost supuse unei rețineri la sursă în Luxemburg, domnului Kohll nu i s-a acordat niciun credit fiscal pentru pensionari pe durata celor trei ani vizați în litigiul principal, și anume 2009, 2010 și 2011.

9. La 20 februarie 2013, domnul Kohll a introdus o contestație în fața Directeur de l’administration des Contributions directes (directorul administrației contribuțiilor directe) (denumit în continuare „directeur”)[4] împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anul 2009, emisă la 9 iunie 2010, și a deciziilor de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010 și 2011, ambele emise la 6 februarie 2013.

10. Prin decizia din 23 septembrie 2013, directeur a declarat inadmisibilă ca tardivă contestația împotriva deciziei de impunere pentru anul 2009 și a modificat *in peius* deciziile de impunere aferente anilor 2010 și 2011. Directeur a considerat în special că reclamantul, care primește pensii ce nu sunt supuse reținerii la sursă în Luxemburg, nu avea dreptul la un credit fiscal pentru pensionari în temeiul articolului 139 ter din LIR pentru anii 2010 și 2011.

11. Din deciziile de trimitere reiese că Tribunal administratif du Luxembourg (Tribunalul Administrativ din Luxemburg) a declarat inadmisibilă, ca urmare a existenței unui viciu de formă, acțiunea introdusă de doamna Kohll-Schlesser, soția reclamantului, cu privire la pensia sa acordată de SVB pe durata anilor în litigiu. Această contestație nu mai face obiectul litigiului.

2 — Trebuie să se înțeleagă că, după ce a fost aprobat, devenind Legea din 19 decembrie 2008, acesta a reformat reglementarea creditelor fiscale în sensul în discuție în prezentul litigiu.

3 — SVB este organismul de administrare a sistemelor naționale de asigurare din Țările de Jos. Acesta gestionează, printre alte prestații, pensia de stat de bază, la care au dreptul toate persoanele care au împlinit vârsta de pensionare și care au sau au avut reședința în acest stat membru.

4 — Organ administrativ fiscal din Luxemburg, competent, printre altele, să soluționeze contestațiile împotriva deciziilor de impunere fiscală privind impozitele directe.

12. În cadrul litigiului cu care a fost sesizat Tribunal administratif du Luxembourg (Tribunalul Administrativ din Luxemburg), reclamantul a invocat faptul că, prin neacordarea creditelor fiscale în favoarea persoanelor ale căror pensii nu sunt supuse reținerii la sursă în Luxemburg, sunt excluse persoanele care primesc pensii ce nu sunt supuse acestei rețineri, limitând astfel acordarea creditelor fiscale la persoanele care primesc pensia de la o casă de pensii din Luxemburg. În acest sens, reclamantul nu consideră că, în anul 2008, când LIR a fost modificată în sensul în discuție în prezenta cauză, legiuitorul luxemburghez ar fi intenționat să nu mai acorde dreptul la creditul fiscal pensionarilor care au reședința în Luxemburg, dar ale căror venituri provin din drepturi de pensie dobândite și achitate de casele de pensii din străinătate. În opinia reclamantului, o astfel de interpretare constituie o încălcare, printre altele, a dreptului la libera circulație a persoanelor (lucrătorilor), consacrat la articolul 45 TFUE.

13. La rândul său, guvernul luxemburghez a considerat că articolul 139 ter din LIR nu ridică nicio problemă privind libera circulație a lucrătorilor în sensul articolului 45 TFUE. În opinia acestuia, domnul Kohll nu a suferit nicio discriminare, deoarece situația diferită în care se află este o consecință a caracteristicilor creditului fiscal instituit de legiuitor.

14. În plus, guvernul menționat a susținut că această diferență ar fi justificată în mod obiectiv în temeiul scopului urmărit prin această normă. Guvernul luxemburghez consideră că nu s-a produs nicio încălcare a dreptului la liberă circulație a persoanelor prevăzut la articolul 21 TFUE, deoarece dispoziția națională în litigiu nu aduce atingere libertății de circulație, în măsura în care nu creează un obstacol în calea șederii în alt stat membru.

15. Tribunal administratif du Luxembourg (Tribunalul Administrativ din Luxemburg) arată că, prin subordonarea acordării creditului fiscal condiției ca persoana impozabilă să se afle în posesia unei fișe de reținere a impozitului, articolul 139 ter din LIR ar putea crea o discriminare indirectă, chiar dacă nu prevede nicio condiție privind cetățenia potențialilor beneficiari. Această opinie este susținută de faptul că respectivul credit fiscal nu este acordat persoanelor care primesc pensii ce nu sunt supuse reținerii la sursă în Luxemburg, precum cele de proveniență străină.

16. În aceste condiții, instanța de trimitere arată că, având în vedere dificultatea interpretării articolului 139 ter din LIR și în lipsa unei jurisprudențe a Curții prin care să se fi soluționat o problemă juridică asemănătoare, a decis să adreseze Curții, pentru a se pronunța cu titlu preliminar, următoarea întrebare:

„Principiul liberei circulații a lucrătorilor, înscris, printre altele, la articolul 45 TFUE, se opune dispozițiilor articolului 139 ter alineatul 1 din Legea modificată din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, în măsura în care acestea rezervă beneficiul creditului fiscal prevăzut la articolul respectiv persoanelor care dețin o fișă de reținere a impozitului?”

III –**Procedura în fața Curții și argumentele părților**

A –*Procedura*

17. Decizia de trimitere a fost primită la grefa Curții la 19 iunie 2015.

18. Au formulat observații scrise în termenul prevăzut la articolul 23 al doilea paragraf din Statutul Curții doar guvernul luxemburghez și Comisia Europeană.

19. Având în vedere că niciuna dintre părțile menționate nu a solicitat să se desfășoare o ședință, aceasta nu a avut loc.

B –*Rezumatul observațiilor prezentate*

20. Guvernul luxemburghez nu consideră că prezenta cauză poate fi inclusă în domeniul liberei circulații a lucrătorilor. Apreciază că dispozițiile în litigiu nu împiedică și nici nu descurajează resortisanții unui stat membru să plece din statul de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație. Cu toate acestea, guvernul luxemburghez prezintă o serie de observații subsidiare, pentru cazul în care Curtea ar aborda problema în mod diferit.

21. Astfel, acesta arată că dispoziția în litigiu nu aduce atingere tuturor veniturilor care provin din pensii, ci doar acelora care sunt supuse reținerii impozitului, ceea ce ar constitui o consecință a caracteristicilor inerente ale creditului fiscal. În acest sens, precizează că, în general, creditul fiscal este plătit de casele de pensii pensionarilor la finalul fiecărei luni. În acest scop, legea permite caselor de pensii să compenseze creditele fiscale cu reținerile pozitive, astfel încât reținerea reală a impozitului are ca scop deducerea creditului fiscal din valoarea totală brută a reținerii.

22. Prin urmare, guvernul respectiv arată în continuare că articolul 139 ter din LIR se încadrează în domeniul de aplicare strict al reținerii impozitului, care trebuie imputat, sau, după caz, restituit exclusiv în raport cu veniturile provenite din pensii, cărora li se aplică procedura de reținere a impozitului. Din acest motiv, consideră că a subordona acordarea avantajului fiscal condiției ca beneficiarul să prezinte o fișă de reținere a impozitului nu constituie o restrângere a liberei circulații a lucrătorilor și nici a liberei circulații a persoanelor, prevăzută la articolul 21 TFUE.

23. În subsidiar, în ipoteza în care Curtea ar aprecia că dispoziția națională în litigiu restrânge libera circulație a lucrătorilor sau, în sens mai larg, a persoanelor, guvernul luxemburghez a prezentat observații menite să justifice o astfel de restricție. Acestea pot fi rezumate în două argumente principale.

24. În primul rând, acesta arată că restricția privind libera circulație este o consecință a caracteristicilor creditului fiscal astfel cum a fost configurat de legiuitor, deoarece casele de pensii, care dispun de informațiile necesare pentru întocmirea fișelor de reținere a impozitelor, sunt mai în măsură atât să acorde creditul fiscal, cât și să îl impute sau să îl restituie în mod direct și eficient. Prin urmare, din acest punct de vedere, practica menționată ar constitui singurul sistem viabil și nu ar avea repercusiuni disproporționate nici pentru administrațiile, pentru casele de pensii și pentru alți debitori ai creditului fiscal și nici pentru persoanele administrate de acestea.

25. În al doilea rând, guvernul luxemburghez consideră că acest sistem ar fi justificat de considerații de interes general rezultate din legătura dintre sistemul de colectare a impozitului (respectiv reținerea la sursă) și aplicarea creditului fiscal pentru pensionari, care s-ar erija într-un element indispensabil pentru menținerea coerenței regimului fiscal. În opinia sa, articolul 139 ter este proporțional pentru atingerea obiectivului urmărit de LIR și nu există măsuri mai puțin restrictive care să conducă la același rezultat.

26. În opinia Comisiei, decizia de trimitere nu conține suficiente elemente de fapt care să permită identificarea clară a normei de drept al Uniunii pe care ar încălca-o articolul 139 ter din LIR În concret, ar fi dorit să știe dacă domnul Kohll a revenit din Țările de Jos în Luxemburg pentru a căuta sau a ocupa un loc de muncă înainte de a se pensiona, caz în care ar putea invoca în favoarea sa articolul 45 TFUE, sau dacă reîntoarcerea [5] sa în țara de origine a avut la bază dorința acestuia de a se stabili în Luxemburg odată cu încheierea vieții sale profesionale, situație în care ar beneficia de dreptul la liberă circulație a persoanelor prevăzut la articolul 21 TFUE [6].

5 — În acest context, Comisia se referă la Hotărârile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, în special punctul 9) și Comisia/Danemarca (C-150/04, EU:C:2007:69, punctul 41).

6 — Comisia citează Hotărârile Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, punctul 16) și Rüffler (C-544/07, EU:C:2009:258, punctul 56 și jurisprudența citată).

27. În această situație și având în vedere asemănarea dintre raționamentele aplicabile analizei privind încălcarea celor două articole din TFUE, Comisia propune să fie examinate împreună, examinare în temeiul căreia concluzionează că ambele se opun unei dispoziții naționale precum cea care face obiectul prezentului litigiu.

28. Comisia consideră că există o restricție în ceea ce privește atât articolul 45 TFUE, cât și articolul 21 TFUE, apreciind că situația domnului Kohll este comparabilă, astfel cum impune jurisprudența Curții [7], cu cea a contribuabilului pensionat care încasează venituri de la o casă de pensii din Luxemburg.

29. Astfel, scopul articolului 139 ter din LIR, în lumina expunerii de motive a Legii din 19 decembrie 2008, este de a ajuta persoanele cele mai defavorizate, printre care figurează toți pensionarii, prin majorarea venitului disponibil. Or, în opinia Comisiei, acest obiectiv poate fi atins în ceea ce privește toți pensionarii care au reședința în Luxemburg, atât cei care primesc pensia de la casele de pensii sau de la alți debitori ai pensiei din Luxemburg, cât și cei ale căror pensii provin de la alt stat membru și sunt impozabile în Luxemburg în temeiul clauzelor din convențiile pentru evitarea dublei impuneri.

30. Cu toate acestea, prin excluderea acestora din urmă de la acordarea beneficiului creditului fiscal, dispoziția în litigiu creează o diferență de tratament care a) poate descuraja angajații să ocupe un loc de muncă în alt stat membru și să dobândească în acesta drepturile la pensie și b) îi dezavantajează pe pensionarii care se stabilesc în Luxemburg, penalizându-i pentru simplu fapt că și-au exercitat dreptul la liberă circulație în alt stat membru.

31. Potrivit Comisiei, dispoziția națională în litigiu nu este aptă să îndeplinească obiectivul de interes general pe care îl urmărește tocmai din cauza faptului că exclude pensionarii rezidenți ale căror venituri sunt impozabile în Luxemburg de la acordarea beneficiului creditului fiscal. În acest sens, Comisia arată că creditul fiscal se acordă indiferent de valoarea pensiei, exceptându-le pe cele mai mici de 300 de euro pe an sau de 25 de euro pe lună, motiv pentru care nu este destinat în mod special categoriilor celor mai vulnerabile ale populației din punct de vedere economic și social. De aceea, contribuabilii rezidenți a căror pensie este acordată de alt stat membru, dar este impozabilă în Luxemburg, inclusiv în cazul unei sume mici, nu beneficiază de creditul fiscal deoarece nu sunt supuși unei rețineri la sursă în țara respectivă. Așadar, criteriul care condiționează acordarea gratificației (creditul fiscal) de locul de origine al pensiilor impozabile în Luxemburg nu este în acord nici măcar cu obiectivul urmărit de dreptul național.

32. În opinia Comisiei, dispoziția în litigiu nu este justificată nici de motive practice de natură administrativă. În special, Comisia arată că creditul fiscal ar putea fi acordat pensionarilor care în prezent sunt excluși, permițându-le să îl deducă din cota care le revine la momentul calculării acesteia prin metoda evaluării bazei de impozitare, fără a se înregistra inconvenientele disproporționate pentru administrație, pentru casele de pensii și pentru contribuabili la care face referire guvernul luxemburghez.

33. În plus, nici necesitatea de a menține coerența regimului fiscal nu poate fi privită ca o justificare, având în vedere că nu apare nicio legătură directă între creditul fiscal în litigiu și compensarea acestui avantaj fiscal cu o prelevare fiscală determinată [8].

34. În sfârșit, Comisia apreciază că nu poate fi invocată o justificare legată de necesitatea de a asigura repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre [9], întrucât, în prezentul litigiu, Luxemburgul își exercită competența fiscală în legătură cu pensiile provenite de la alt stat membru implicat, și anume Țările de Jos.

7 — Cauza Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 27).

8 — Comisia invocă în acest context Hotărârea Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punctele 37-39 și jurisprudența citată).

9 — A se vedea Hotărârea Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punctele 81 și 84-86).

IV – **Analiza întrebării preliminare**

A – *Cu titlu introductiv: cu privire la dispoziția din tratat aplicabilă*

35. Din observațiile prezentate în această trimitere preliminară reiese că există îndoieli cu privire la dispoziția în al cărei domeniu de aplicare ar trebui încadrată situația juridică a domnului Kohll. Sunt avute în vedere două posibile opțiuni, și anume articolul 21 alineatul (1) TFUE, cu privire la libertatea de circulație și de ședere a cetățenilor Uniunii pe teritoriul statelor membre, și articolul 45 TFUE, care consacră libera circulație a lucrătorilor în cadrul Uniunii.

36. Guvernul luxemburghez contestă faptul că ar fi întrunite condițiile necesare pentru aplicarea vreunuia dintre cele două articole menționate, considerând că dispoziția în litigiu nu poate descuraja și nici împiedica cetățenii să își exercite dreptul la liberă circulație.

37. Îndoielile Comisiei provin în schimb din lipsa datelor necesare pentru a determina dacă domnul Kohll a revenit în țara de origine, Luxemburg, pentru a ocupa un loc de muncă înainte de a se pensiona sau dacă s-a stabilit în țara sa ulterior pensionării. În prima situație, cauza ar trebui analizată în conformitate cu articolul 45 TFUE, iar în a doua, conform articolului 21 TFUE.

38. Chiar dacă ne vom pronunța cu privire la dispoziția aplicabilă, practic această discuție se poate dovedi (sau cel puțin poate părea) inutilă, având în vedere ca vom utiliza aceleași metode de interpretare pentru examinarea celor două dispoziții de drept primar în litigiu. Cu toate acestea, încadrarea corectă a situației de fapt în domeniul de aplicare al unei anumite dispoziții se poate dovedi oricând utilă, de exemplu ca orientare pentru cauze viitoare.

39. În dreptul Uniunii, situația pensionarilor, ca o categorie specifică de persoane, are ca punct de plecare mențiunea implicită – sau eliptică – de la articolul 45 alineatul (3) litera (d) TFUE cu privire la dreptul lucrătorului de a rămâne pe teritoriul unui stat membru *după ce a fost încadrat în muncă în acest stat*. Dreptul menționat este reglementat în prezent la articolul 17 din Directiva 2004/38[10], care prevede anumite derogări în favoarea pensionarilor și a persoanelor aflate în incapacitate de muncă, reducând termenul general de cinci ani de ședere legală permanentă în statul membru gazdă a cetățenilor Uniunii și a membrilor familiilor acestora drept condiție pentru dobândirea unui drept de ședere permanentă în statul respectiv. Aceasta nu este însă reglementarea relevantă în prezenta cauză, iar libertatea fundamentală prevăzută de tratat nu se rezumă la șederea permanentă pe teritoriul altui stat membru.

40. Astfel, situația de fapt din litigiu este în spiritul hotărârilor în care dreptul la liberă circulație a lucrătorilor, protejat prin articolul 45 TFUE, a fost invocat în raport cu dispozițiile naționale adoptate în diverse domenii și în special în domeniul fiscal, cu alte cuvinte, în contexte care nu intră sub incidența dreptului de ședere în statul gazdă. Curtea a statuat în mod constant că anumite drepturi care rezultă din calitatea de lucrător sunt garantate în privința lucrătorilor migranți, chiar dacă nu se mai află într-un raport de muncă[11].

10 — Directiva 2004/38/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 29 aprilie 2004 privind dreptul la liberă circulație și ședere pe teritoriul statelor membre pentru cetățenii Uniunii și membrii familiilor acestora, de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 1612/68 și de abrogare a Directivelor 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE și 93/96/CE (JO L 158, p. 77, Ediție specială, 05/vol. 7, p. 56).

11 — Hotărârile Meints (C-57/96, EU:C:1997:564, punctul 40) și Martínez Sala (C-85/96, EU:C:1998:217, punctul 32 și jurisprudența citată).

41. Cu toate acestea, pensionarului nu i s-a recunoscut întotdeauna această calitate de lucrător, care i-ar fi permis să se prevaleze de libera circulație prevăzută la articolul 45 TFUE. Astfel, în Hotărârile Pusa [12], Turpeinen [13] și Hirvonen [14], care este cea mai recentă, Curtea, probabil acționând în mod tacit în temeiul criteriului conform căruia încetarea raportului de muncă conduce, în principiu, la pierderea de către persoana afectată a calității de lucrător în sensul articolului 45 TFUE [15], a statuat că acest articol nu vizează persoanele care și-au exercitat întreaga activitate profesională în statul membru de origine și au făcut uz de dreptul de ședere pe teritoriul altui stat membru doar ulterior pensionării, fără nicio intenție de a desfășura o activitate salariată în statul respectiv [16]. Aceste cauze au fost soluționate prin aplicarea actualului articol 21 TFUE.

42. În definitiv, persoanele care, după încetarea activității salariate, își schimbă doar statul membru de reședință sunt protejate de dreptul Uniunii în temeiul dreptului la libera circulație prevăzut la articolul 21 TFUE, însă nu în temeiul articolului 45 TFUE, pentru motivul că, practic, la momentul mutării reședinței în alt stat membru, acestea nu își mai exercită dreptul la libera circulație pe care tratatul îl rezervă lucrătorilor întrucât nu mai au această calitate [17].

43. În concluzie, având în vedere că și-au exercitat dreptul la liberă circulație în calitate de lucrători salariați, persoanele care și-au desfășurat activitatea profesională, parțial sau total, în alt stat membru decât cel de origine și care revin în acesta din urmă pentru a se stabili în el fără intenția de a ocupa un loc de muncă pot invoca articolul 45 TFUE [18]. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței Curții, protecția prevăzută de tratat în acest caz vizează doar discriminările și restricțiile care aduc atingere drepturilor dobândite în raport cu vechea activitate profesională [19].

44. În contextul situației de fapt prezentate în decizia de trimitere, pensia pe care domnul Kohll o primește direct de la societatea „Shell International B.V” și care reprezintă cea mai mare parte din veniturile sale are la bază fostul raport de muncă cu această societate, desfășurat în Țările de Jos. Prin urmare, în temeiul jurisprudenței menționate la punctul anterior, apreciem că venitul provenit din pensia respectivă intră sub incidența dreptului la liberă circulație a lucrătorilor prevăzut la articolul 45 TFUE.

45. Contrar opiniei Comisiei, considerăm că dispoziția din tratat aplicabilă în această situație poate fi identificată atât în cazul în care domnul Kohll s-a mutat în Luxemburg pentru a ocupa un alt loc de muncă, cât și în cel în care acesta se pensionase deja la acel moment. În opinia noastră, având în vedere că pensiile care fac obiectul litigiului au la bază exclusiv perioada pe care domnul Kohll a petrecut-o în Țările de Jos, acestea reprezintă drepturi ale unui lucrător dobândite ca urmare a exercitării dreptului său la liberă circulație și trebuie să beneficieze de protecția prevăzută la articolul 45 TFUE [20]. În aceste condiții, este irelevant pentru soluționarea prezentei cauze dacă reclamantul s-a întors în statul membru al cărui resortisant este pentru a ocupa un loc de muncă înainte de a se pensiona sau pur și simplu pentru a se bucura de ieșirea la pensie.

12 — Cauza C-224/02, EU:C:2004:273.

13 — Cauza C-520/04, EU:C:2006:703.

14 — Cauza C-632/13, EU:C:2015:765.

15 — A se vedea Hotărârea Leclere și Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303), punctul 55.

16 — A se vedea punctul 60 din Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Turpeinen (C-520/04; EU:C:2006:332), la care face trimitere punctul 16 din hotărâre.

17 — A se vedea, *contrario sensu*, jurisprudența constantă a Curții, conform căreia „[…] ansamblul dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește să faciliteze exercitarea de activități profesionale de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul Uniunii și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza pe respectivii resortisanți atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul altui stat membru” (Hotărârea Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 35 și jurisprudența citată).

18 — A se vedea Hotărârea Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, punctul 30).

19 — Hotărârea Leclere și Deaconescu (C-43/99, EU:C:2001:303, punctul 59).

20 — La fel ca în cauza Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punctul 28), domnul Kohll contestă într-adevăr în fața autorităților din statul de origine faptul că dispoziția în litigiu îl dezavantajează ca urmare a faptului că și-a exercitat activitatea profesională în alt stat membru.

46. Ar rămâne să se stabilească dacă acest raționament poate fi aplicat și în privința celei de a doua pensii a reclamantului din procedura principală, aceea acordată de SVB. Din decizia de trimitere reiese că este vorba despre o pensie de tip necontributiv pe care statul olandez o acordă oricărei persoane care a avut reședința în Țările de Jos, indiferent dacă a ocupat sau nu a ocupat un loc de muncă salariat în această țară.

47. Deși este adevărat că, având în vedere natura pensiei acordate de SVB, nu există o legătură directă cu raportul de muncă, este la fel de cert că, în cazul domnului Kohll, pensia acordată de SVB are la bază și raportul său de muncă, însă indirect, deoarece reclamantul nu ar fi avut niciodată dreptul la aceasta dacă nu ar fi avut reședința în Țările de Jos ca urmare a obligațiilor sale de muncă. În rest, examinarea individuală a fiecăreia dintre pensiile în litigiu în conformitate cu un alt articol din tratat ar conduce la o separare artificială a celor două pensii, foarte diferită de realitatea situației domnului Kohll.

48. În concluzie, veniturile obținute de reclamantul din procedura principală din cele două pensii constituie drepturi dobândite în calitate de lucrător care și-a exercitat dreptul la liberă circulație și sunt protejate de articolul 45 TFUE, astfel încât dispoziția națională în litigiu trebuie examinată în lumina acestuia.

B –*Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a lucrătorilor*

49. Cu toate că în unele dintre observațiile scrise prezentate în această procedură posibila încălcare a dreptului la liberă circulație a lucrătorilor pare să fie legată de obligativitatea deținerii unei fișe de reținere, conform articolului 139 ter din LIR, considerăm că această obligație nu este altceva decât reprezentarea plastică a diverselor rețineri efectuate în fiecare exercițiu fiscal. În opinia noastră, fișa în sine are doar o valoare *ad probationem* și nu conferă dreptul de a solicita creditul fiscal în discuție. Prin urmare, pentru a stabili dacă există o încălcare a articolului 45 TFUE, trebuie să ne concentrăm mai degrabă pe examinarea reglementării dispoziției în litigiu, iar nu a fișei de reținere.

50. Odată lămurit acest aspect, vom analiza eventuala încălcare a unei libertăți fundamentale prevăzute de tratat potrivit metodei obișnuite, respectiv prin amintirea jurisprudenței constante în temeiul căreia statele membre trebuie să își exercite competențele în orice domeniu cu respectarea dreptului Uniunii [21]. Această premisă nu a căzut în desuetudine pierzându-și puterea, după cum vom arăta în cuprinsul analizei justificării importanței de a ține seama de anumiți factori care vin în completarea argumentelor tradiționale invocate pentru a justifica restricții de această natură, precum coerența regimului fiscal [22], necesitatea de a garanta controlul fiscal și lupta împotriva fraudei [23].

51. În ceea ce privește libera circulație a persoanelor, Curtea a considerat că dispozițiile tratatului referitoare la acest domeniu urmăresc facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții comunitari pe întreg teritoriul Uniunii și se opun măsurilor naționale care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul altui stat membru [24].

21 — A se vedea, de exemplu, Hotărârile Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 36), Comisia/Belgia (C-250/08, EU:2011:793, punctul 33), precum și Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 20).

22 — Această justificare a fost recunoscută pentru prima dată în Hotărârea Bachmann (C-204/90; EU:C:1992:35, punctul 21) și a fost utilizată în mod frecvent în alte hotărâri ulterioare, precum, de exemplu, Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 43) sau Hotărârea Comisia/Belgia (C-250/08, EU:2011:793, punctul 70).

23 — A se vedea de exemplu Hotărârea Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 50 și jurisprudența citată).

24 — A se vedea printre altele Hotărârile Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punctul 94), Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punctul 37) și Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punctul 25).

52. Mai precis, în materia liberei circulații a lucrătorilor, Curtea a statuat că prevederile naționale care împiedică sau descurajează un lucrător resortisant al unui stat membru să își părăsească statul de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație constituie restricții privind această libertate, chiar dacă acestea se aplică indiferent de cetățenia lucrătorilor în cauză [25].

53. În prezenta cauză, articolul 139 ter din LIR privează pensionarii ale căror pensii nu provin de la o casă de pensii sau de la alt debitor luxemburghez al pensiei de un avantaj fiscal, și anume creditul fiscal. Această diferență de tratament poate descuraja atât lucrătorii din Luxemburg care doresc să caute un loc de muncă în alt stat membru, cât și lucrătorii luxemburghezi sau resortisanții altui stat membru care doresc să se stabilească în Luxemburg ulterior pensionării.

54. În plus, dispoziția națională în litigiu creează o discriminare indirectă [26], întrucât lipsa unei fișe de reținere, precum și consecințele pe care le implică determină refuzul acordării creditului fiscal resortisanților altor state membre într-o măsură mai mare decât resortisanților luxemburghezi, în special pentru că aceștia sunt primii care vor primi pensii de la alte state membre ale Uniunii [27].

55. Este cert că nu ar exista o diferență de tratament dacă situația domnului Kohll ar fi diferită de cea a pensionarului care primește pensia de la o casă de pensii din Luxemburg. Examinarea contrastului dintre situațiile în litigiu este de asemenea proprie cauzelor privind impozitarea directă și libertatea de circulație, impunându-se, din motive metodologice imperative, efectuarea acesteia anterior analizei justificărilor [28].

56. Analiza cu privire la caracterul comparabil al situațiilor a fost efectuată în principal în cauze care vizau nerezidenții în raport cu rezidenții unui anumit stat membru [29]. În acest sens, Curtea a statuat că un nerezident care nu obține venituri semnificative în statul membru de reședință și care primește cea mai mare parte a veniturilor sale impozabile dintr-o activitate exercitată în alt stat membru nu se află într-o situație diferită în mod obiectiv de cea a unui rezident care desfășoară o activitate salariată comparabilă în acest din urmă stat [30].

57. Din considerațiile anterioare reiese că, dacă, în circumstanțele prezentate la punctul anterior, rezidentul și nerezidentul sunt în situații comparabile în mod obiectiv, acest lucru este cu atât mai valabil pentru doi contribuabili rezidenți în același stat membru, precum în prezentul litigiu. Având în vedere că CDI încheiată între Luxemburg și Țările de Jos supune veniturile din pensii precum cele ale domnului Kohll administrației fiscale luxemburgheze, singura diferență constă în originea olandeză a pensiei reclamantului din procedura principală.

58. Cu toate acestea, având în vedere că tocmai acest element transnațional permite aplicarea articolului 45 TFUE în cazul domnului Kohll, ar fi paradoxal și chiar contradictoriu ca, în același timp, să fie folosit în același timp drept argument-cheie pentru a susține că pensionarul care primește pensia de la o casă de pensii din Luxemburg și cel care o primește de la alt stat membru nu se află în situații comparabile în mod obiectiv.

25 — Hotărârile Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punctul 74), și Kranemann (C-109/04, EU:C:2005:187, punctul 26).

26 — Potrivit jurisprudenței Curții, normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente, întemeiate pe cetățenie, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în fapt la același rezultat (Hotărârea Sotgiu, C-152/73, EU:C:1974:13, punctul 11).

27 — A se vedea, prin comparație, Hotărârea Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punctul 14).

28 — A se vedea, de exemplu, Hotărârile Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punctele 24-38) și Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punctul 37).

29 — Începând cu celebra Hotărâre Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

30 — Hotărârile Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctele 36 și 37) și Turpeinen (C-520/04, EU:C:2006:703, punctele 28 și 29).

59. În plus, în ceea ce privește obiectivul LIR [31] (și anume de a ajuta persoanele defavorizate prin majorarea venitului disponibil), este posibil ca dispoziția națională respectivă să nu fie suficient de coerentă. Chiar dacă acest lucru nu este valabil în cazul reclamantului din procedura principală [32], pensionari cu pensii mai mici acordate de alt stat membru nu vor beneficia de avantajul fiscal, deși este evident că, din punct de vedere fiscal și material, aceștia se află în aceeași situație precum pensionarii ale căror pensii sunt plătite de casele de pensii din Luxemburg.

60. Prin urmare, considerăm că persoanele precum domnul Kohll și pensionarii rezidenți în Luxemburg care primesc pensia de la case de pensii luxemburgheze se află în aceeași situație fiscală în această țară.

61. În ultimul rând, cu toate că guvernul luxemburghez nu a menționat expres acest lucru, s-ar putea crede că valoarea limitată a creditului fiscal (maximum 300 de euro pe lună) nu ar avea efect descurajator asupra lucrătorilor în ceea ce privește exercitarea dreptului lor la liberă circulație. În acest sens, trebuie subliniat că, potrivit unei jurisprudențe constante, o restricție privind o libertate fundamentală este interzisă de tratat chiar dacă este cu aplicabilitate redusă sau de importanță minoră [33].

62. În consecință, și ca primă concluzie intermediară, considerăm că dispoziția în litigiu constituie o restricție privind libera circulație a lucrătorilor, prevăzută la articolul 45 TFUE.

C –*Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a lucrătorilor*

63. După cum se știe, analiza compatibilității cu tratatul a unei dispoziții naționale contrare liberei circulații a lucrătorilor nu se rezumă la a arăta ce implică obstacolul în calea libertății menționate. În cadrul acestei analize, Curtea utilizează o *rule of reason* [34], care are ca scop atenuarea efectelor integrării respectivelor dispoziții naționale în domeniul de aplicare al articolului 45 TFUE.

64. Astfel, potrivit Curții, o măsură care împiedică libera circulație a lucrătorilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și dacă este justificată de motive imperative de interes general. Ar trebui, în plus, ca o asemenea măsură să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [35] („testul proporționalității”).

65. La punctele 24 și 25 din prezentele concluzii am evocat două argumente propuse de guvernul luxemburghez în sprijinul compatibilității măsurii sale naționale cu articolul 45 TFUE: consecințele exorbitante ale modificării acesteia și coerența regimului fiscal.

66. În ceea ce privește primul argument, guvernul luxemburghez face referire la caracteristicile creditului fiscal, susținând că întocmirea fișelor de reținere de către casele de pensii și alți debitori ai pensiei îi plasează într-o poziție mai bună atât pentru acordarea creditului fiscal, cât și pentru imputarea sau restituirea sa în mod direct și efectiv. Prin urmare, guvernul menționat arată în continuare că orice modificare a acestei structuri ar avea consecințe administrative disproporționate

31 — Împărtășim opinia avocatului general Jääskinen că trebuie să ținem seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în litigiu și în contextul examinării comparabilității situațiilor (Concluziile prezentate în cauza Comisia/Estonia, C-39/10, EU:C:2011:770, punctul 73).

32 — Din decizia de trimitere reiese că veniturile pe care le obține din cele două pensii care fac obiectul litigiului principal nu permit includerea sa în categoria persoanelor defavorizate, nefiind necesar în acest moment să facem precizări suplimentare cu privire la valoarea lor.

33 — Cauza F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punctul 50 și jurisprudența citată).

34 — Avocatul general Léger este cel care, în Concluziile prezentate în cauza Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, punctele 47 și 48), a utilizat acești termeni pentru a descrie parcursul analitic al restricțiilor în calea liberei circulații a lucrătorilor.

35 — Hotărârea Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 47 și jurisprudența citată).

pentru administrații, pentru casele de pensii și pentru contribuabili. Sistemul fișelor nu permite includerea pensionarilor ale căror pensii provin de la alte state membre, întrucât casele de pensii și celelalte organisme luxemburgheze nu dispun de mijloacele necesare pentru a efectua rețineri la sursă cu privire la pensiile respective.

67. Acest argument este neconcludent din trei motive. În primul rând, domnul Kohll nu solicită ca pensiile sale din surse olandeze să fie neapărat supuse reținerii la sursă în Luxemburg. Nu este criticată excluderea reținerii la sursă a pensiilor de la alte state membre, ci refuzul absolut privind acordarea avantajului fiscal sub forma creditului fiscal, în vederea majorării venitului disponibil. Avantajul fiscal ar putea fi acordat chiar și în alt stadiu al raporturilor dintre persoana impozabilă și administrația fiscală, de exemplu prin prezentarea declarației privind impozitul pe venit, aplicând o deducere din cota de impozitare. Această din urmă posibilitate ar permite pensionarilor aflați în aceeași situație ca domnul Kohll să beneficieze în paralel de majorarea venitului, în conformitate cu finalitatea dispoziției în litigiu, astfel cum a arătat guvernul luxemburghez.

68. Al doilea motiv, care, în opinia noastră, pune în discuție argumentul invocat în apărare, este că guvernul luxemburghez nu a oferit nicio explicație convingătoare cu privire la presupusele riscuri administrative și la caracterul lor disproporționat. Mențiunea vagă cu privire la problemele operaționale ale regimului fiscal nu este suficientă pentru ca acestea să fie considerate dovedite.

69. Al treilea motiv, probabil cel mai convingător, rezultă din jurisprudența Curții în temeiul căreia dificultățile practice nu pot justifica în sine atingerea adusă unei libertăți fundamentale garantate de tratat [36]. Având în vedere că guvernul luxemburghez nu a asociat aceste presupuse dificultăți cu niciun alt obstacol de natură diferită, aspect care ar fi putut contribui la acceptarea primului său argument (în contextul analizei explicației invocate), restricția privind libertatea de circulație a lucrătorilor, prevăzută la articolul 139 ter din LIR, nu este justificată.

70. Guvernul luxemburghez invocă, drept argument secundar, necesitatea de a menține coerența regimului său fiscal, care are impact asupra legăturii dintre sistemul de colectare a impozitului, respectiv reținerea la sursă, și aplicarea creditului fiscal pentru pensionari. Acesta susține că dispoziția în litigiu este adecvată pentru îndeplinirea obiectivului urmărit de norma fiscală și că nu există măsuri mai puțin restrictive în vederea obținerii aceluiași rezultat.

71. Protecția coerenței regimului fiscal, ca presupus argument „exonerator”, are la bază ideea conform căreia pierderea de venituri de către administrația fiscală națională, rezultată din acordarea unui avantaj fiscal, se compensează prin impunerea aplicată aceleiași persoane impozabile asupra veniturilor sale într-un domeniu aflat în strânsă legătură cu cel al avantajului fiscal [37].

72. Împărtășim însă opinia Comisiei potrivit căreia pretinsa coerență a regimului fiscal în litigiu nu a fost dovedită în prezenta cauză. În special, nu există o legătură directă între avantajul fiscal și o impunere care l-ar compensa. Legătura la care face trimitere guvernul luxemburghez vizează avantajul fiscal în raport cu metoda de reținere, iar nu cu un alt impozit conceput pentru a compensa pierderea de venituri fiscale ocazionată de acordarea creditului fiscal. În consecință, se impune să se respingă și al doilea motiv invocat de guvernul luxemburghez în sprijinul compatibilității articolului 139 ter din LIR cu articolul 45 TFUE.

73. Multiplele justificări care ar putea fi invocate în contextul aprecierii globale a libertății de circulație a lucrătorilor nu se rezumă la cele două analizate la punctele precedente. De fapt, Curtea a acceptat alte argumente valide, pe care le vom prezenta pe scurt, chiar dacă nu sunt propuse de guvernul luxemburghez.

36 — Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 60).

37 — A se vedea Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Terhoeve (C-18/95, EU:C:1998:177, punctul 62), în care explică justificarea reținută în Hotărârea Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35).

74. Astfel, limitându-ne la domeniul fiscal, justificarea întemeiată pe necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre [38] poate fi admisă în special atunci când regimul fiscal în cauză urmărește prevenirea comportamentelor de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său [39].

75. Cu toate acestea, după cum arată în mod corect Comisia, în prezenta cauză este exclusă o astfel de justificare deoarece guvernul luxemburghez are competența de impunere, în temeiul articolului 19 din CDI, atât cu privire la pensiile primite de pensionarii înscriși la casele de pensii din acest stat membru, cât și cu privire la pensiile provenite din Țările de Jos.

76. În contextul în care, potrivit guvernului luxemburghez, se înscrie dispoziția națională în litigiu, și anume cel al politicii sociale, a fost recunoscută de asemenea posibilitatea de a invoca anumite scopuri cu caracter sociopolitic care pot constitui un motiv imperativ de interes general, de exemplu, încurajarea construirii de locuințe pentru a satisface nevoile de locuințe ale populației germane [40] sau facilitarea achiziționării unei prime locuințe de către particulari în cadrul mai general al politicii sociale a statului elen [41], inclusiv obiective legate de politica de dezvoltare [42].

77. Potrivit jurisprudenței menționate la punctul anterior, o măsură prin care se stabilește un avantaj fiscal și care constituie o restricție privind libera circulație a lucrătorilor ar putea fi justificată dacă ar urmări un obiectiv de politică socială, cu condiția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv.

78. În prezenta cauză, reforma legislativă din 2008, prin care a fost introdus în LIR articolul 139 ter, avea ca scop – conform explicațiilor guvernului luxemburghez – majorarea venitului disponibil al pensionarilor, în vederea sprijinirii persoanelor celor mai defavorizate. Oricât de lăudabil ar fi acest scop, trebuie să admitem că măsura nu pare în întregime adecvată pentru a permite atingerea unui obiectiv cu caracter social, având în vedere că, pe de o parte, exclude toți pensionarii care, precum domnul Kohll, primesc pensia de la alte state membre și aceasta este impozabilă în Luxemburg, iar pe de altă parte, nu stabilește o limită maximă în ceea ce privește nivelul veniturilor beneficiarilor, ceea ce favorizează pensionarii cu venituri ridicate. Prin urmare, dispoziția în litigiu nu ar fi de natură să asigure îndeplinirea în totalitate a scopului teoretic care stă la baza acesteia, motiv pentru care nu ar putea fi invocată nici finalitatea politicii sociale.

79. În sfârșit, în subsidiar, în cazul în care Curtea ar aprecia că dispoziția în litigiu este justificată pentru unul dintre motivele examinate la punctele precedente, considerăm că aceasta nu este proporțională cu obiectivul urmărit. Există modalități mai puțin împovărătoare din punct de vedere juridic pentru atingerea acestui obiectiv fără a exclude pensionarii care, precum domnul Kohll, primesc pensia de la alt stat membru. După cum am arătat deja, printre acestea ar fi de exemplu posibilitatea de a prevedea o deducere din cota de impozitare egală cu valoarea maximă a creditului fiscal.

80. În concluzie, considerăm că dispoziția care face obiectul cererii de decizie preliminară nu este justificată. Prin urmare, trebuie confirmată concluzia intermediară propusă anterior, și anume că articolul 139 ter alineatul 1 din LIR nu este compatibil cu principiul liberei circulații a lucrătorilor, consacrat la articolul 45 TFUE, deoarece rezervă creditul fiscal pentru pensionari doar persoanelor care sunt supuse regimului de reținere la sursă a impozitului.

38 — Comisia prezintă această justificare în observațiile scrise.

39 — Hotărârea Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 81 și jurisprudența citată).

40 — Hotărârea Grundstücksgemeinschaft Busley și Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, punctele 31 și 32).

41 — Hotărârea Comisia/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22, punctele 51, 52, 70 și 71).

42 — Hotărârea Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 59).

V –Concluzie

81. În temeiul considerațiilor anterioare, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară formulată de Tribunal administratif du Luxembourg [Tribunalul Administrativ din Luxemburg] după cum urmează:

„Libera circulație a lucrătorilor, prevăzută la articolul 45 TFUE, se opune unei dispoziții naționale precum articolul 139 ter alineatul 1 din Legea modificată din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit, în condițiile în care rezervă creditul fiscal pentru pensionari doar persoanelor care sunt supuse regimului de reținere la sursă a impozitului.”