



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 11 iulie 2018¹

Cauza C-272/17

K. M. Zyla
Cu participarea:
Staatssecretaris van Financiën

[cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos)]

„Întrebare preliminară – Libera circulație a lucrătorilor – Egalitate de tratament – Impozit pe venit – Contribuții la asigurările sociale – Reducere a impozitelor și a contribuțiilor – Lucrător care își schimbă reședința în cursul anului calendaristic – Reducere prorata în funcție de perioada asigurată”

1. Libera circulație a lucrătorilor, protejată de articolul 45 din Tratatul FUE, se opune măsurilor care au ca efect descurajarea resortisanților naționali să părăsească statul lor de origine pentru a lucra în alt stat membru. Totodată, îi protejează pe cei care, după desfășurarea unei activități salariate în țara în care s-au deplasat, se întorc în statul lor de origine, cel puțin în privința raporturilor juridice survenite în temeiul acestui raport de muncă².
2. Printre aceste măsuri de descurajare se pot regăsi măsuri fiscale și măsuri care vizează contribuțiile la asigurările sociale. Deși normele care reglementează impozitul pe venit al persoanelor fizice și care reglementează asigurările sociale au adesea propriile modalități de calcul, în Țările de Jos declarația anuală³ (și calcularea prelevărilor) a veniturilor impozabile și a contribuțiilor la asigurările sociale, este realizată în comun.
3. Doamna Zyla, resortisant polonez, a lucrat aproape jumătate din anul 2013 în Țările de Jos, unde a cotizat la sistemul de asigurări sociale și a achitat impozitul pe venit. La întoarcerea în Polonia, după cum reiese din dosar, nu a obținut venituri suficiente în a doua parte a aceluiași an pentru a cotiza la asigurările sociale poloneze și nici pentru a datora impozitul pe venit în țara respectivă.
4. Autoritățile fiscale neerlandeze, la calcularea reducerii prevăzute în lege, aplicabilă contribuțiilor la asigurările sociale plătite deja de doamna Zyla, au aplicat o reducere *pro rata temporis*, în funcție de perioadă (șase luni) pentru care cotizase în Țările de Jos.
5. În fața instanței neerlandeze se analizează dacă articolul 45 din TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curtea de Justiție în materie de fiscalitate directă⁴, obligă autoritățile neerlandeze să ia în considerare situația personală și familială a doamnei Zyla în Polonia pentru a-i acorda reducerea în litigiu în totalitate și nu doar în quantumul proporțional cu perioada în care a lucrat în Țările de Jos.

1 Limba originală: spaniola.

2 Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:361, punctele 24-26 și jurisprudența citată).

3 Denumită în continuare „declarația IB/PVV”.

4 Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, denumită în continuare „Hotărârea Schumacker”).

6. Litigiul dintre doamna Zyla (care contestă avizul de impunere care i-a fost adresat) și administrația fiscală neerlandeză a ajuns pe rolul Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), care formulează această întrebare preliminară.

I. Cadrul normativ

A. Dreptul Uniunii

1. *Regulamentul (UE) nr. 492/2011*⁵

7. Articolul 7 prevede:

„(1) Lucrătorul resortisant al unui stat membru nu poate fi tratat diferit, pe teritoriul celorlalte state membre, față de lucrătorii naționali, pe criteriile de cetățenie, în ceea ce privește condițiile de încadrare în muncă și de muncă și, în special, în ceea ce privește remunerarea, concedierea și, în cazul în care rămâne fără un loc de muncă, reintegrarea profesională și reangajarea.

(2) Acesta beneficiază de aceleași avantaje sociale și fiscale ca și lucrătorii naționali.

[...]”

2. *Regulamentul (CE) nr. 883/2004*⁶

8. În conformitate cu articolul 3:

„(1) Prezentul regulament se aplică tuturor legislațiilor referitoare la ramurile de securitate socială privind:

- (a) prestațiile de boală;
- (b) indemnizațiile de maternitate și de paternitate asimilate;
- (c) indemnizațiile de invaliditate;
- (d) prestațiile pentru limită de vârstă;

[...]”

9. În conformitate cu articolul 4:

„Cu excepția cazului în care prezentul regulament prevede altfel, persoanele cărora li se aplică prezentul regulament beneficiază de aceleași prestații și sunt supuse acelorași obligații, în temeiul legislației unui stat membru, ca și resortisanții aceluia stat membru.”

⁵ Regulamentul (UE) nr. 492/2011 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 aprilie 2011 privind libera circulație a lucrătorilor în cadrul Uniunii (JO 2011, L 141, p. 1).

⁶ Regulamentul (CE) nr. 883/2004 al Parlamentului European și al Consiliului din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (JO 2004, L 166, p. 1, Ediție specială 05/vol. 7, p. 82).

10. Articolul 5 prevede:

„Cu excepția cazului în care prezentul regulament prevede altfel și în temeiul dispozițiilor speciale de aplicare prevăzute, se aplică următoarele dispoziții:

- (a) în cazul în care, în temeiul legislației statului membru competent, beneficiul prestațiilor de securitate socială sau al altor venituri produce anumite efecte juridice, dispozițiile în cauză din legislația respectivă sunt, de asemenea, aplicabile în cazul beneficiului prestațiilor echivalente dobândite în temeiul legislației unui alt stat membru sau al veniturilor dobândite într-un alt stat membru;

[...]”

11. La titlul II („Stabilirea legislației aplicabile”), articolul 11 alineatul (1) prevede:

„(1) Persoanele cărora li se aplică prezentul regulament sunt supuse legislației unui singur stat membru. Această legislație se stabilește în conformitate cu prezentul titlu.”

12. Articolul 11 alineatul (3) prevede:

„(3) Sub rezerva articolelor 12-16:

- (a) persoana care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv;

[...]

- (e) orice altă persoană căreia nu i se aplică literele (a)-(d)[⁷] se supune legislației statului membru de reședință, [...].”

B. Dreptul național

13. În Țările de Jos, „Wet op de inkomstenbelasting 2001” (denumită în continuare „Legea IB”) reglementează impozitul pe venit, iar „Wet financiering sociale verzekeringen” (denumită în continuare „WFSV”) reglementează finanțarea asigurărilor sociale.

14. Rezultă din articolul 8.1 din Legea IB că, pentru stabilirea „impozitului combinat”, sunt cumulate impozitul pe venitul obținut din muncă (și din alte surse, precum locuința sau economiile) și contribuțiile sociale, capitele cărora li se aplică cotele de impozitare aferente. Odată stabilit impozitul combinat pe baza acestei formule, se aplică reducerea, de asemenea combinată, pentru cele două capitele.

15. Potrivit articolului 8.10 din Legea IB, contribuabilul poate alege o „reducere generală”.

16. În conformitate cu articolul 9 din WFSV, contribuțiile la asigurările sociale⁸ sunt calculate prin scăderea „reducerii generale” din valoarea contribuțiilor plătite în fiecare exercițiu fiscal.

⁷ Literele (b), (c) și (d) fac referire la funcționari, la șomeri și respectiv la persoanele convocate sau concentrate pentru îndeplinirea obligațiilor militare într-un stat membru.

⁸ Contribuțiile sunt reglementate de Algemene Ouderdomswet (Legea privind sistemul general al asigurării pentru limită de vârstă), de Algemene nabestaandenwet (Legea privind asigurarea generalizată pentru urmași) și de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (Legea generală privind cheltuielile medicale speciale).

17. Articolul 12 din WFSV explică modul în care se efectuează reducerea aferentă contribuțiilor la asigurările sociale. Alineatul 3 al aceluiași articol precizează că are dreptul la o astfel de reducere, persoana care a plătit contribuții pe durata întregului an calendaristic, trebuind stabilite printr-un decret ministerial regulile de calcul, în cazul în care persoanele impozabile cotizează doar o parte a anului.

18. Prin decretul ministerial de aplicare a WFSV⁹ a fost dus la îndeplinire acest mandat. Potrivit articolului 2.6a, pentru persoanele care (din alte cauze decât decesul) nu sunt obligate să plătească contribuții la asigurările sociale o parte dintr-un an calendaristic, reducerea fiscală generală se calculează *pro rata temporis*, adică proporțional cu perioada de cotizare efectivă în respectivul an calendaristic.

C. Situația de fapt din litigiul principal și întrebarea preliminară

19. Doamna Zyla, de cetățenie poloneză, a prestat în Țările de Jos o activitate salariată în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2013 și 21 iunie 2013. În tot acest timp, ea a fost afiliată cu caracter obligatoriu la sistemul general al asigurărilor sociale și, prin urmare, a fost obligată la plata contribuțiilor sociale. După 21 iunie¹⁰, s-a întors în Polonia, unde nu rezultă¹¹ că ar mai fi desfășurat vreo activitate remunerată în restul anului 2013.

20. Din munca efectuată în Țările de Jos în exercițiul 2013 persoana în cauză a obținut venituri în cuantum de 9 401 euro, din care suma de 1 399 de euro a fost reținută la sursă cu titlu de impozit pe venituri obținute din muncă. Contribuțiile sale la sistemul de asigurări sociale au atins suma de 2 928 de euro.

21. Doamna Zyla a optat să îi fie aplicate normele neerlandeze (prevăzute în Legea IB) aferente contribuabililor rezidenți. În acest scop, și-a depus declarația de venit IB/PVV aferentă exercițiului 2013.

22. Pentru stabilirea definitivă a avizului de impunere IB/PVV, autoritățile fiscale neerlandeze i-au aplicat: a) reducerea aferentă impozitului pe venit, în cuantum de 1 254 de euro, și b) reducerea aferentă contribuțiilor sociale, în cuantum de 840 de euro. Aceasta din urmă a rezultat din aplicarea criteriului *pro rata temporis* proporțional cu perioada în care această persoană și-a plătit efectiv contribuțiile la asigurările sociale pentru exercițiul 2013.

23. Persoana în cauză a atacat fără succes, calculul efectuat în fața Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunalul din Zeeland-West Brabant, Țările de Jos) și în apel în fața Gerechtshof's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch, Țările de Jos). În ambele proceduri dezbaterile au privit aspectul dacă doamna Zyla avea dreptul la cuantumul integral al reducerii, fiind pusă sub semnul întrebării compatibilitatea dintre articolul 2.6a din Decretul ministerial și articolul 45 TFUE.

9 „Regeling Wet financiering sociale verzekeringen” (Decretul de punere în aplicare a Legii privind finanțarea asigurărilor sociale, denumit în continuare „Decretul ministerial”).

10 În ședință, guvernul neerlandez a atras atenția asupra unei erori care s-a strecurat în dosar de-a lungul procedurii de pe rolul diferitelor instanțe, dat fiind că se pare că doamna Zyla s-a întors în țara sa de origine la data de 21 iulie 2013. Această precizare ar putea contribui la o mai bună înțelegere a datelor furnizate de instanța de trimitere, care sunt reproduse la punctul următor.

11 Faptele expuse de instanța neerlandeză nu sunt foarte clare în această privință. În ședință, avocatul doamnei Zyla a susținut că aceasta nu a desfășurat nicio activitate remunerată în Polonia. În orice caz, chiar dacă ar fi obținut venituri, nu ar fi putut cotiza și obține prestații în sistemul de asigurări sociale din Polonia.

24. Curtea de apel a concluzionat că nu există nicio discriminare întrucât nu putea fi invocată Hotărârea Schumacker ci, dimpotrivă, Hotărârea Blanckaert¹². În opinia sa, articolul 2.6a din Decretul ministerial se justifică printr-o diferență obiectivă între situația unei persoane afiliate la sistemul neerlandez al asigurărilor sociale și cea a unei persoane neafiliate la acest sistem.

25. În fața Hoge Raad (Curtea Supremă), doamna Zyla a susținut în continuare că articolul 2.6a din Decretul ministerial are ca efect o diferență de tratament inadmisibilă între rezidenți și nerezidenți, iar acest lucru constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor garantate prin articolul 45 TFUE.

26. Instanța de trimitere pornește de la premisa că rezidenții neafiliați la sistemul neerlandez al asigurărilor sociale nu au dreptul de a beneficia de reducerea integrală. Nu ar exista, așadar, o legătură directă cu reședința. Totodată, cererea ca doamna Zyla să fie tratată drept contribuabil rezident ar conta numai pentru impozitul pe venit, nu și pentru contribuțiile sociale.

27. Instanța de trimitere consideră că este posibilă abordarea soluției problemei din două unghiuri, cu soluții opuse. Pe de o parte, s-ar putea invoca Hotărârea Blanckaert, în care s-a constatat că o persoană afiliată la sistemul neerlandez al asigurărilor sociale și o persoană neafiliată se găsesc în situații obiective diferite¹³. Această diferență de situații justifică (în lumina liberei circulații a capitalurilor) reglementarea națională care rezerva reducerile contribuțiilor sociale exclusiv pentru contribuabilii afiliați la respectivul sistem¹⁴.

28. Totuși, instanța de trimitere consideră viabilă o a doua abordare, care ar califica respectiva reducere drept avantaj fiscal cu caracter personal. Din această perspectivă, aplicarea *pro rata temporis* a legislației neerlandeze în cazul unei persoane care și-ar fi încasat toate veniturile în Țările de Jos ar fi echivalentă cu stabilirea unei distincții între rezidenți și nerezidenți, contrară liberei circulații a persoanelor, dat fiind că o persoană care datorează plata impozitului pe venit care ar fi avut reședința pe parcursul întregului an în statul membru respectiv ar avea însă dreptul la reducerea integrală¹⁵. În prezenta cauză, instanța de trimitere subliniază că luarea în considerare a situației personale și familiale a contribuabilului ar trebui să acopere întregul an fiscal¹⁶, deși luarea în considerare pe o bază *pro rata temporis* nu poate fi exclusă¹⁷.

29. În aceste circumstanțe, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a decis să adreseze Curții de Justiție următoarea întrebare cu titlu preliminar:

„Articolul 45 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia un lucrător, care este afiliat în temeiul Regulamentului nr. 1408/71 sau al Regulamentului nr. 883/2004 numai pentru o parte dintr-un an calendaristic la sistemul unic de asigurări sociale al acestui stat membru, poate beneficia cu ocazia percepției contribuțiilor către sistemul de asigurări sociale numai de o parte din reducerea generală a prelevării aferentă cotizațiilor, proporțională cu perioada de afiliere la asigurările sociale, în cazul în care acest lucrător nu este afiliat pentru restul perioadei din anul respectiv la sistemul unic de asigurări sociale al acestui stat membru și în această perioadă locuiește într-un alt stat membru și a realizat (aproape) toate veniturile sale anuale în primul stat membru menționat?”

12 Hotărârea din 8 septembrie 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516, denumită în continuare „Hotărârea Blanckaert”).

13 Hotărârea din 8 septembrie 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516, punctul 50).

14 Hotărârea din 8 septembrie 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516, punctul 37).

15 Prin referire la Hotărârea Schumacker.

16 Potrivit Hotărârii din 18 iunie 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Trimitere la Hotărârea din 9 februarie 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

II. Procedura în fața Curții

30. Decizia de trimitere a fost înregistrată la grefa Curții la 18 mai 2017; au depus observații scrise doamna Zyla, guvernul neerlandez și Comisia Europeană, care au participat la ședința organizată la 30 mai 2018.

III. Sinteza argumentelor părților

31. În opinia doamnei Zyla, Hotărârea Blanckaert nu îi este aplicabilă. Deși recunoaște validitatea postulatelor din această hotărâre, înțelege că această jurisprudență ar fi limitată în cazul în care ar surveni o împrejurare în care niciun stat membru nu ar lua în considerare capacitatea contributivă și situația personală și familială a contribuabilului¹⁸.

32. Reamintește că, în astfel de cazuri, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a unei persoane care obține într-un stat membru diferit de cel de reședință cea mai mare parte a veniturilor sale și aproape toate veniturile familiei nu este avută în vedere nici în statul de reședință, nici în statul în care este încadrată în muncă¹⁹. Acesta ar fi situația sa dacă nu i-ar fi acordată integral reducerea în litigiu, dat fiind că nici Polonia, nici Țările de Jos nu ar analiza situația sa personală și familială.

33. Pentru guvernul neerlandez situația unui lucrător contribuabil care are reședința în Țările de Jos este diferită de aceea a unui nerezident care nu mai primește venituri din muncă salariată sau independentă în statul membru respectiv. Guvernul neerlandez își întemeiază poziția pe următoarele raționamente:

- În primul rând, articolul 11 alineatul (3) litera (a) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 stabilește o legătură între legislația aplicabilă în materie de asigurări sociale și statul membru de încadrare în muncă. Întrucât doamna Zyla, după ce a părăsit Țările de Jos și nu a mai lucrat în această țară, s-a întors în țara sa de origine, ea nu a mai fost supusă sistemului neerlandez de asigurări sociale începând din ziua plecării, încetând să mai cotizeze de la acea dată.
- În al doilea rând, justificarea diferenței de tratament în cazul acordării unui avantaj fiscal precum cel în litigiu ar sta în circumstanțele obiective diferite în care se regăsesc persoana afiliată la sistemul de asigurări sociale dintr-un stat membru și, respectiv, persoana neafiliată.

34. Guvernul neerlandez neagă relevanța Hotărârii Schumacker în prezenta cauză întrucât:

- În hotărârea menționată se considera că capacitatea contributivă este un factor relevant, în timp ce plata cotizației la asigurările sociale nu se realizează în funcție de această capacitate.
- faptul că lucrătorul este supus legislației statului membru de încadrare în muncă anulează posibilitatea ca alt stat membru să poată impune contribuții pentru aceeași activitate²⁰. Întrucât de la ieșirea doamnei Zyla de pe teritoriul său, Țările de Jos și-ar fi pierdut competențele de impozitare, nu se poate solicita autorităților sale să aplice reduceri sau alte avantaje la care această persoană ar fi avut dreptul dacă ar fi continuat să fie afiliată la sistemul neerlandez de asigurări sociale.

¹⁸ Face referire la Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punctele 49, 50 și 59-62).

¹⁹ Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 26 și jurisprudența citată).

²⁰ Hotărârea din 26 februarie 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punctele 40 și 41).

35. Comisia începe prin a respinge ipoteza potrivit căreia legislația națională ar contraveni articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 492/2011, întrucât doamna Zyla nu poate fi considerată drept lucrător în sensul articolului 45 TFUE decât în perioada cât a fost angajată în Țările de Jos, statut pe care l-a pierdut atunci când s-a întors în Polonia.

36. Totuși, potrivit Comisiei, articolul 2.6a din Decretul ministerial este aplicabil în principal persoanelor de altă cetățenie decât cea neerlandeză. Aceste persoane sunt cele care, cel mai adesea, pleacă din Țările de Jos la încetarea unui raport de muncă, în timp ce resortisanții neerlandezi vor rămâne în țara lor, chiar dacă nu mai lucrează, prin urmare aceștia vor putea să deducă reducerea fiscală integrală aferentă contribuțiilor sociale. Dimpotrivă, persoanele care, ca doamna Zyla, cotizează doar o parte a anului, vor sfârși prin a plăti proporțional mai mult la asigurările sociale, ceea ce ar constitui un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor.

37. Comisia susține aplicarea prin analogie a jurisprudenței care consideră că condiția menținerii reședinței în statul membru de contribuție la asigurările sociale constituie un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor în măsura în care descurajează lucrătorul să părăsească statul în cauză, impunându-i o contribuție mai mare la asigurările sociale²¹, sau dacă privează persoana în cauză de dreptul la rambursarea sumelor plătite în plus în contul impozitului, care revine contribuabilului rezident²². Afirmă, în sfârșit, că întrucât mare parte din venitul doamnei Zyla provine dintr-un stat membru diferit de cel de reședință, fără să se ia în considerare situația sa personală și familială, ar fi aplicabilă jurisprudența Schumacker.

IV. Analiză juridică

A. *Observații introductive*

38. În primul rând, constatăm că între părți nu se contestă aplicabilitatea articolului 45 TFUE. Întrucât este vorba despre un resortisant polonez care s-a deplasat în Țările de Jos pentru a desfășura o activitate salariată, nu s-ar părea că ne aflăm într-o situație care s-ar încadra în domeniul de aplicare al unei libertăți de circulație diferite de cea care protejează lucrătorii²³.

39. De asemenea, este neîndoielnic că doamna Zyla era o lucrătoare prin prisma jurisprudenței Curții de Justiție²⁴. Teoretic, s-ar putea pune problema dacă prin întoarcerea sa în statul membru de origine, fără ca acolo să lucreze sau să desfășoare vreo activitate, situația sa s-ar încadra în domeniul liberei circulații a persoanelor în temeiul articolului 21 TFUE²⁵. Cu toate acestea, întrucât invocă dreptul de a i se aplica integral reducerea, pe baza perioadei în care a lucrat în Țările de Jos, solicitarea sa este legată direct de articolul 45 TFUE.

40. În al doilea rând, existența unor norme ale Uniunii instituite pentru dezvoltarea acestei libertăți impune examinarea compatibilității reglementării naționale în litigiu fie cu normele respective (în acest caz, Regulamentul nr. 883/2004 și Regulamentul nr. 492/2011), fie direct cu dreptul primar, și anume articolul 45 TFUE, pe de altă parte.

21 Hotărârea din 26 ianuarie 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punctele 39 și 40).

22 Hotărârea din 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, punctul 16).

23 A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2013, Petersen și Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, punctul 35 și jurisprudența citată).

24 Prin „lucrător” se înțelege orice persoană „care exercită activități reale și efective, [...]”. Caracteristica raportului de muncă este [...] împrejurarea că persoana efectuează, într-o anumită perioadă de timp, în favoarea altei persoane sau sub îndrumarea acesteia, anumite prestații în schimbul cărora primește o remunerație” (Hotărârea din 8 iulie 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, punctul 13).

25 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Kohll și Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, punctul 42).

41. Astfel cum subliniază Comisia, Regulamentul nr. 883/2004 nu cuprinde, practic, decât o serie de norme de conflict, în scopul de a evita ca un lucrător care își exercită dreptul de liberă circulație în interiorul Uniunii să intre în domeniul de aplicare al legislației sociale din mai multe state membre sau să nu beneficieze de protecție în niciunul dintre acestea²⁶. Prin urmare, validitatea dispoziției naționale în litigiu ar trebui examinată în lumina articolului 4 din Regulamentul nr. 883/2004, prin care se îndeamnă la egalitate de tratament și la nediscriminare pe motiv de cetățenie.

42. În mod similar, articolul 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 492/2011 prevede dreptul unui lucrător din Uniune care circulă în mod liber pe teritoriul acesteia să beneficieze de aceleași avantaje sociale și fiscale. Această prevedere nu face altceva decât să transcrie principiul egalității de tratament, fără a-i conferi mai multă substanță, deși Curtea a statuat că include discriminările indirecte²⁷.

43. În definitiv, întrucât aplicarea ambelor regulamente nu are efecte semnificative prin prisma relevanței pentru prezenta cauză, se poate invoca în mod direct libertatea consacrată la articolul 45 TFUE, ceea ce nu exclude că o analiză a unei potențiale discriminări, în lumina acestei dispoziții, ar putea conține o trimitere la aceste regulamente.

44. În al treilea și ultimul rând, litigiul național (și însăși cererea de decizie preliminară) s-a concentrat în mare măsură asupra aplicabilității în prezenta cauză a Hotărârii Schumacker, respectiv a Hotărârii Blanckaert:

- Potrivit primei hotărâri, relația persoanei rezidente într-un stat membru cu sistemul acestuia de asigurări sociale constituie un element de diferențiere suficient pentru a nu se asimila situația sa cu cea a unei persoane care a părăsit respectivul stat membru pentru a se stabili în altul. Această abordare favorizează teza formulată în litigiu de guvernul neerlandez.
- Potrivit celei de a doua hotărâri, statul membru de impozitare poate fi chemat să ia în considerare situația personală și familială (în special în scopul avantajelor fiscale) a persoanelor care, deși nu au reședința în respectivul stat, obțin pe teritoriul său cea mai mare parte a veniturilor lor, în cazul în care veniturile contribuabilului în statul său membru de reședință nu îi permit accesul la avantaje similare. Doamna Zyla invocă această jurisprudență în favoarea sa.

45. Punând problema astfel, soluția nu va putea evita niciuna dintre aceste hotărâri, care vor trebui analizate prin prisma relevanței pentru examinarea compatibilității dintre reglementarea națională și articolul 45 TFUE, în absența unui parametru normativ de drept secundar²⁸, respectând metodologia specifică de analiză a libertăților de circulație.

B. Examinarea întrebării

1. Presupusa discriminare pe motiv de cetățenie

46. Măsura în litigiu presupune o discriminare pe motiv de cetățenie între lucrătorii statelor membre, în ceea ce privește încadrarea în muncă, remunerarea și celelalte condiții de muncă²⁹?

26 A se vedea prin analogie Hotărârea din 26 februarie 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punctul 37).

27 Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Luxemburg (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 Aceasta este metoda obișnuită. A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 15 septembrie 2005, Ioannidis (C-258/04, EU:C:2005:559, punctele 35-37).

29 Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 32).

47. În principiu, nu observăm nici în formularea și nici în spiritul articolului 2.6a din Decretul ministerial elemente care să indice dorința de a discrimina în mod direct (creând un dezavantaj) resortisanții altor state membre ale Uniunii. Reducerea *pro rata temporis* se aplică fiecărui lucrător care, indiferent de cetățenia sa, a fost supus contribuției la sistemul neerlandez de asigurări sociale pentru o perioadă mai mică de un an calendaristic.

48. Ea ar putea, totuși, să fie calificată drept discriminare indirectă? Cu excepția cazului în care apare temeinic justificată și proporțională cu scopul urmărit, o dispoziție de drept național, deși se aplică fără deosebire de cetățenie, trebuie considerată ca fiind indirect discriminatorie dacă, prin însăși natura sa, poate să afecteze mai mult lucrătorii migranți decât pe cei naționali (în cazul de față, cei din Țările de Jos) și, în consecință, dacă prezintă riscul de a-i defavoriza în special pe primii³⁰.

49. În prezenta cauză, presupusa discriminare ar însemna:

- Să se admită, în prealabil, că lucrătorii migranți părăsesc mai frecvent respectivul stat membru înainte de închiderea unui exercițiu fiscal, fapt care considerăm că nu poate fi prezumat pur și simplu și care, în orice caz, nu a fost dovedit.
- Să se accepte faptul că, făcând obiectul acestei reduceri proporționale, resortisanții altor state membre suferă un dezavantaj specific, în conformitate cu Decretul ministerial³¹, ceea ce impune să se verifice existența unei restricții.

2. *Obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor?*

50. Dispozițiile TFUE referitoare la libera circulație a persoanelor au drept scop să faciliteze, pentru resortisanții Uniunii, exercitarea unei activități profesionale pe teritoriul Uniunii. Prin urmare, se opun măsurilor care ar putea să îi plaseze într-o poziție dezavantajoasă atunci când doresc să exercite o activitate pe teritoriul unui stat membru, altul decât statul lor membru de origine. Rezultă că articolul 45 TFUE se opune oricărei măsuri naționale care este susceptibilă să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea de către resortisanții Uniunii a acestei libertăți fundamentale³².

51. Articolul 2.6a din Decretul ministerial ar avea acest efect dacă norma pe care o prevede ar fi în dezavantajul lucrătorilor care se deplasează în temeiul articolului 45 TFUE.

a) Cu privire la dezavantaj

52. Dacă am înțeles corect, măsura în litigiu este structurată după cum urmează³³: reducerea la care orice persoană are dreptul în fiecare exercițiu fiscal cuprinde două părți: una referitoare la veniturile impozabile și alta, referitoare la contribuțiile la asigurările sociale. Această a doua parte, de care beneficiază exclusiv persoanele afiliate la sistemul asigurărilor sociale, este cea care poate varia în funcție de clauza *pro rata temporis* prevăzută la articolul 2.6a din Decretul ministerial.

30 Hotărârea din 18 decembrie 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, punctul 32 și jurisprudența citată).

31 A se vedea, în acest sens, Concluziile avocatului general Bobek prezentate în cauza Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, punctul 35).

32 Hotărârea din 18 iulie 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, punctul 33 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, ar trebui remarcat faptul că dreptul Uniunii nu poate garanta unui lucrător că o deplasare într-un alt stat membru este neutră în materie socială, din cauza disparităților care există între sistemele și legislațiile statelor membre (punctul 34 din hotărâre).

33 Urmăm astfel explicațiile guvernului neerlandez, punctele 4 și 17-19 din observațiile sale scrise. Cu ocazia ședinței, acest guvern a confirmat caracterul identic al legislației în cauză cu cea din Hotărârea Blanckaert, cu excepția calculului *pro rata temporis* al deducerii.

53. Această ultimă observație ar putea sugera că reducerea întemeiată pe contribuțiile la asigurările sociale se prefigurează ca un avantaj social, întrucât privește în mod specific și direct finanțarea sistemului de asigurări sociale³⁴. Totuși, din alt punct de vedere, ar fi vorba despre o măsură inclusă în declarația de venit și în decizia de impunere a veniturilor obținute de persoanele fizice, care decurge din exercitarea competenței de impozitare a statului neerlandez. S-ar putea crede, prin urmare, că trebuie evaluat impactul său asupra liberei circulații a lucrătorilor, având în vedere și jurisprudența referitoare la măsurile fiscale³⁵.

54. Dată fiind legătura strânsă cu contribuțiile, tindem să credem că reducerea în litigiu este mai curând de natură socială, deși pentru punerea sa în aplicare este utilizată o tehnică fiscală. În pofida faptului că autoritățile fiscale neerlandeze colectează în mod combinat impozitul pe venit și contribuțiile sociale, astfel încât reducerile aplicabile acestor contribuții „pot fi transformate în reduceri de impozit”³⁶, ambele își mențin caracterul propriu.

55. În orice caz, nu considerăm că sistemul de deducere *pro rata temporis* presupune, de fapt, un dezavantaj. În cazul în care, după cum se pare, aplicarea sa este perfect proporțională cu perioada de cotizare, astfel încât să nu existe asimetrii în ceea ce privește sumele deductibile (mai precis persoana afectată de norma în litigiu să nu cotizeze proporțional mai mult), nu se observă niciun dezavantaj³⁷.

56. Reducerea care face obiectul litigiului urmărește să compenseze în mod indirect efortul financiar pe care îl presupun, pentru contribuabil, contribuțiile la asigurările sociale. Prin urmare, reducerea acestora din urmă are un impact pozitiv asupra sarcinii fiscale anuale suportate de beneficiar. Din acest punct de vedere, nimic nu se opune ca reducerea acestei sarcini să fie proporțională cu perioada cotizată. În ședință, guvernul neerlandez a indicat că finalitatea reglementării a fost să încurajeze lucrătorii să continue să participe la activități profesionale, conferindu-le un avantaj tot în funcție de timpul lucrat efectiv. În orice caz, se menține paralelismul între contribuții și reducerea acestora în momentul prelevării finale calculate în declarația BI/PVV: în cazul în care contribuțiile sunt mai mari (deoarece acoperă douăsprezece luni), cu atât mai mare va fi deducerea, și invers.

b) Cu privire la comparabilitatea situațiilor

57. În cazul în care, dimpotrivă, s-ar admite, în scopul argumentării, că reducerea întemeiată pe contribuțiile sociale *pro rata temporis* constituie un dezavantaj pentru nerezidenți, din cauza impactului mai redus în declarația de venit a acestora (*quod non*), ar trebui să se ia în considerare jurisprudența Curții, potrivit căreia:

- Există discriminare atunci când norme diferite sunt aplicate unor situații comparabile sau când aceeași normă este aplicată unor situații diferite³⁸.
- Există discriminare între rezidenți și nerezidenți numai dacă, în pofida faptului că își au reședința în state membre diferite, cele două categorii de contribuabili se găsesc într-o situație comparabilă din perspectiva obiectului și a conținutului prevederilor naționale în cauză³⁹.

34 Hotărârea din 26 februarie 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punctul 27 și jurisprudența citată).

35 A se vedea, în acest sens, Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctele 41-44).

36 Hotărârea Blanckaert, punctele 15 și 16.

37 A se vedea Hotărârea din 13 iulie 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, punctul 24 și jurisprudența citată).

38 A se vedea Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 21 și jurisprudența citată).

39 Hotărârea din 9 februarie 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, punctul 32 și jurisprudența citată).

58. Reiese, de asemenea, din jurisprudență, că examinarea caracterului comparabil al situațiilor trebuie efectuată indiferent dacă măsura în litigiu constituie un simplu avantaj social⁴⁰ sau este de natură fiscală⁴¹.

59. În conformitate cu aceste criterii, se poate afirma pe bună dreptate că o persoană care nu mai lucrează în Țările de Jos, deplasându-se în alt stat membru și care, din acest motiv, a încetat plata contribuțiilor sociale, se află în aceeași situație cu o persoană care, păstrându-și reședința în Țările de Jos, își continuă sau nu activitatea în acest stat?

60. În materie de contribuții sociale, este aplicabil principiul unicității, prevăzut în special la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 883/2004⁴². În temeiul său, persoanele care intră în domeniul de aplicare al normelor de asigurare socială fac obiectul legislației unui singur stat membru. Scopul acestui articol, după cum a afirmat Comisia într-un alt context, nu este să armonizeze dreptul material al statelor membre, ci să configureze un sistem de norme de conflict care să aibă ca efect eliminarea facultății legiuitorului național de a defini întinderea și condițiile de aplicare ale propriei sale legislații naționale în materie⁴³. Curtea de Justiție formulase deja aceeași idee, în termeni similari, într-o hotărâre din 26 februarie 2015⁴⁴, referitoare la Regulamentul nr. 1408/71⁴⁵, predecesorul Regulamentului nr. 883/2004.

61. Rezultă din cele de mai sus că un stat membru nu poate modifica normele de includere în sfera legislației sociale, în sensul de a cuprinde printre persoanele vizate de sistemul său de asigurare socială persoanele rezidente în alt stat membru și care nu desfășoară nicio activitate remunerată pe teritoriul lor. Dacă ar proceda astfel, atunci ar încălca articolul 11 alineatul (3) litera (e) din Regulamentul nr. 883/2004 și, prin urmare, principiul unicității.

62. Această dispoziție nu impune un criteriu legat de *reședința* în statul membru de încadrare în muncă, ci de *afilierea persoanei în cauză la un sistem de asigurări sociale*, prin intermediul unei activități remunerate pe teritoriul statului respectiv. În lipsa acestui ultim element de legătură, acest stat membru nu dispune de competența de a impune plata unor contribuții de asigurări sociale de la persoana în cauză. Prin urmare, în cazul în care nu există o astfel de legătură sau – ca în prezenta cauză – legătura este doar temporară, lucrătorul cu reședința în Țările de Jos timp de un an întreg se află într-o situație diferită de cea a lucrătorului rezident în altă țară (de exemplu, în Polonia) care nu a cotizat în Țările de Jos sau a cotizat pentru o anumită perioadă, în cursul aceleiași exercițiu fiscal⁴⁶.

63. În ședință, guvernul neerlandez a confirmat că un lucrător care, după desfășurarea unei activități remunerate în Țările de Jos pentru o parte a anului calendaristic, își păstrează reședința în țara respectivă, dar în situație de șomaj pentru restul anului respectiv, este supus sistemului de asigurări sociale și este obligat să plătească contribuții la asigurările sociale neerlandeze pentru întregul an. Aceasta este diferența față de situația doamnei Zyla, care împiedică să se considere că situațiile sunt comparabile: șomerii, așa cum este și ea, dar care sunt rezidenți în Țările de Jos continuă să contribuie și astfel beneficiază de reducerea aferentă contribuțiilor (anuale) plătite efectiv.

40 A se vedea prin analogie Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 37).

41 Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 24).

42 A se vedea punctul 11 din prezentele concluzii.

43 A se vedea Hotărârea din 4 iunie 2016, Comisia/Regatul Unit (C-308/14, EU:C:2016:436, punctul 32).

44 Hotărârea din 26 februarie 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, punctul 35).

45 Regulamentul (CEE) nr. 1408/71 al Consiliului din 14 iunie 1971 privind aplicarea regimurilor de securitate socială în raport cu lucrătorii salariați, cu lucrătorii care desfășoară activități independente și cu membrii familiilor acestora care se deplasează în cadrul Comunității, în versiunea sa modificată și actualizată prin Regulamentul (CE) nr. 118/97 al Consiliului din 2 decembrie 1996 (JO 1997, L 28, p. 1, Ediție specială 5/vol. 04, p. 35), modificat de Regulamentul (CE) nr. 1606/98 al Consiliului din 29 iunie 1998 (JO 1998, L 209, p. 1, Ediție specială 05/vol. 5, p. 76).

46 La acest punct este relevant să se citeze Hotărârea Blanckaert, punctul 45.

64. În plus, potrivit legislației Țărilor de Jos, și pentru a utiliza termenii Curții, „persoanele afiliate la acest sistem [de asigurări sociale] beneficiază doar cu titlu excepțional de reducerile de impozit pentru asigurările sociale [...] O persoană afiliată poate pretinde să obțină astfel de reduceri de impozit numai în cazul în care nu își poate compensa reducerile de contribuții cu contribuțiile datorate”⁴⁷.

65. În acest caz, persoana care a cotizat la sistemul neerlandez de asigurări sociale pe tot parcursul anului va beneficia de pretinsul avantaj fiscal⁴⁸ numai dacă suma contribuțiilor sale efective ar fi mai mică decât reducerea. În schimb, în cazul în care, indiferent de perioada de afiliere efectivă, reducerea în temeiul contribuțiilor sociale s-ar acorda integral persoanelor care au fost afiliate în cadrul sistemului neerlandez de asigurări sociale doar câteva luni în timpul unui an fiscal, ele și-ar putea deduce mai ușor respectivul excedent: întrucât au cotizat mai puțin în absolut, ar exista mai multe șanse ca deducerea în cauză să le aducă un excedent suplimentar. Și într-un astfel de caz ar fi vorba despre situații diferite, întrucât, reiterăm, persoanele afiliate la acest sistem „beneficiază doar cu titlu excepțional de reducerea fiscală pentru asigurările sociale”.

66. Prin urmare, aplicarea criteriului *pro rata temporis* de la articolul 2.6a din Decretul ministerial, deși ar putea fi considerată drept un dezavantaj pentru persoanele aflate în situația doamnei Zyla, are loc în circumstanțe care nu sunt comparabile cu situația persoanelor supuse obligației de plată a contribuțiilor la asigurările sociale pe durata întregului exercițiu fiscal. Lipsa legăturii cu sistemul de asigurări sociale pentru o parte a anului este așadar suficientă pentru a constata lipsa caracterului comparabil al situației celor care contribuie în cursul acestor perioade reduse cu cea a persoanelor care își mențin această legătură întregul an fiscal.

67. În concluzie, considerăm că nu există o încălcare a articolului 45 TFUE, nici a articolului 4 din Regulamentul nr. 883/2004 și nici a articolului 7 alineatul (2) din Regulamentul nr. 492/2011. Niciuna dintre aceste prevederi nu se opune unei dispoziții precum cea de la articolul 2.6a din Decretul ministerial.

c) Relevanța jurisprudenței Schumacker

68. Analiza prezentată ar fi incompletă dacă nu s-ar aborda prin prisma jurisprudenței Schumacker invocate de doamna Zyla în favoarea sa.

69. Astfel cum am arătat, potrivit respectivei hotărâri, „în cazul unui nerezident care obține cea mai mare parte a veniturilor sale și aproape toate veniturile familiei sale într-un stat membru diferit de cel de reședință, discriminarea constă în faptul că situația personală și familială a acestui nerezident nu este luată în considerare nici în statul de reședință, nici în statul de încadrare în muncă”⁴⁹.

70. La prima vedere, aceasta ar părea a fi situația doamnei Zyla. Cu toate acestea, există încă o lipsă a comparabilității obiective a situațiilor⁵⁰, lipsă pe care Hotărârea Schumacker o acceptă drept justificare pentru o eventuală diferență de tratament⁵¹.

71. În orice caz, nu suntem de acord cu aplicarea prin analogie a Hotărârii Schumacker susținută de Comisie. În respectiva cauză, contribuabilul fusese rezident exclusiv în Belgia în perioada la care se raportau faptele și a încasat venituri din activitatea sa exclusiv în Germania, fără să existe o mutare a reședinței obișnuite. În schimb, doamna Zyla a avut domiciliul în Țările de Jos o parte din anul calendaristic 2013 în care a obținut venituri din muncă, în timp ce a avut reședința în respectivul stat

47 Hotărârea Blanckaert, punctul 47.

48 Valoarea impozitului scade prin deducerea reducerii întemeiate pe contribuțiile sociale din quantumul contribuțiilor datorate în cursul exercițiului.

49 Hotărârea Schumacker, punctul 38.

50 Facem trimitere la punctul 57 și urm. din prezentele concluzii.

51 Hotărârea Schumacker, punctul 37.

membru. Așadar, locul de obținere a veniturilor și locul de reședință au coincis până în momentul când s-a mutat în Polonia, unde nu a mai desfășurat nicio activitate în anul respectiv. Premisele celor două cauze nu permit, așadar, transferul prin analogie, în prezenta cauză, a postulatelor din Hotărârea Schumacker.

3. Cu titlu subsidiar: cu privire la eventuala justificare

72. Articolul 2.6a din Decretul ministerial, atunci când aplică norma *pro rata temporis* în cazul reducerii fiscale aferente contribuțiilor la asigurările sociale pentru persoanele care, precum doamna Zyla, le-au plătit doar parțial în timpul unui an fiscal, este în concordanță cu propriul său sistem de finanțare a asigurărilor sociale suprapus peste modalitatea de stabilire a impozitului pe venit.

73. Astfel, respectiva deducere este aplicată proporțional cu durata cât a lucrat în cursul exercițiului fiscal: acest procentaj este de 100 % pentru persoanele care au cotizat pe tot parcursul anului și se reduce *pro rata temporis* pentru persoanele care au cotizat timp de câteva luni. În acest mod, autoritățile neerlandeze încearcă să diminueze proporțional efortul financiar pe care îl presupune, pentru contribuabil, reținerea la sursă – sau plata lunară – a contribuțiilor sociale, printr-o deducere aplicată obligațiilor anuale.

74. Având în vedere că, în temeiul principiului unicității deja menționat, consacrat de legislația Uniunii privind securitatea socială⁵², Țările de Jos nu au competența de a reține la sursă contribuțiile de asigurări sociale plătite de salariați, cum este doamna Zyla, într-un alt stat membru, configurația reducerii fiscale introduse prin dispoziția în litigiu reflectă o logică simetrică⁵³. În cazul în care reducerea nu s-ar aplica *pro rata temporis*, persoanele aflate în situația doamnei Zyla ar dobândi un avantaj necuvenit, întrucât reducerea în temeiul contribuțiilor sociale le-ar oferi o compensație disproporționată față de contribuabilii care cotizează un exercițiu fiscal complet, ceea ce contravine obiectivului de a reduce proporțional efortul financiar care rezultă din plata contribuțiilor. Prin urmare, există o legătură între reducerea fiscală și prelevarea inițială (a contribuțiilor la asigurările sociale).

75. În plus, în conformitate cu jurisprudența, care impune acest lucru⁵⁴, ar fi vorba despre o diminuare a reducerii acordate aceleiași persoane în cadrul aceleiași prelevări. Prin urmare, există o legătură directă, personală și materială între elementele regimului fiscal în discuție în litigiul principal⁵⁵, în care diminuarea reducerii este pivotul care asigură corelarea între prelevare și reducere, pe baza unor circumstanțe obiective. Fiind îndeplinite așadar cerințele de jurisprudență, trebuie să se considere că regimul de reducere prevăzut la articolul 2.6a din Decretul ministerial este justificat de necesitatea de a garanta coerența regimului normativ neerlandez.

76. Cu condiția ca măsura respectivă să funcționeze în mod simetric (și nu există elemente în dosar care să permită să se pună la îndoială acest lucru), adică perfect proporțional cu perioada lucrată în Țările de Jos, nu va exista un tratament dezavantajos pentru persoana afiliată căreia i se aplică și care continuă să beneficieze de reducerea sa de contribuții, dar în funcție de perioada în care a cotizat înainte de a părăsi Țările de Jos.

⁵² A se vedea punctul 60 din prezentele concluzii.

⁵³ Prin analogie, a se vedea Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punctul 73 și jurisprudența citată).

⁵⁴ *Ibidem*, punctul 76 și jurisprudența citată.

⁵⁵ Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 40 și jurisprudența citată).

77. Măsura în litigiu este, prin urmare, *adecvată* scopului menționat, în pofida limitării acesteia în timp și este strict *necesară* pentru a alinia strict contribuțiile cu perioada de neafiliere în statul membru respectiv. Măsura nu este mai oneroasă, astfel cum am arătat deja, pentru contribuabilul căruia îi este impusă proporțional în raport cu orice persoană care a plătit contribuții timp de un an întreg: el nu va plăti mai mult decât acesta din urmă pentru perioada cât a fost afiliat la asigurările sociale.

78. În sfârșit, dispozițiile articolului 2.6a din Decretul ministerial, presupunând că ar constitui o restricție privind libera circulație a lucrătorilor consacrată la articolul 45 TFUE, ar fi justificată de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal și este proporțională cu obiectivul urmărit.

V. Concluzie

79. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) după cum urmează:

„În cazul în care un lucrător a fost afiliat o parte a anului calendaristic la sistemul de securitate socială dintr-un stat membru, unde a obținut aproape toate veniturile sale pentru exercițiul fiscal respectiv și apoi s-a mutat în alt stat membru, în care a locuit în partea rămasă din respectivul an, articolul 45 TFUE nu se opune unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia primul stat membru limitează procentual reducerea generală aplicabilă contribuțiilor la asigurările sociale, în cadrul stabilirii impozitului pe venit, în funcție de perioada în care lucrătorul a plătit respectivele contribuții.”