



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

6 décembre 2018\*

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Fiscalité directe – Impôt sur le revenu – Déductibilité des cotisations versées à un organisme professionnel de prévoyance et à une assurance retraite privée – Exclusion pour les non-résidents »

Dans l'affaire C-480/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne), par décision du 3 août 2017, parvenue à la Cour le 9 août 2017, dans la procédure

**Frank Montag**

contre

**Finanzamt Köln-Mitte,**

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de la huitième chambre, faisant fonction de président de la dixième chambre, MM. E. Levits (rapporteur) et L. Bay Larsen, juges,

avocat général : M. M. Campos Sánchez-Bordona,

greffier : M<sup>me</sup> C. Strömholm, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 juillet 2018,

considérant les observations présentées :

- pour M. Montag, par M<sup>es</sup> S. Eilers et S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- pour le Finanzamt Köln-Mitte, par M. M. Plützer, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. W. Roels, M. Wasmeier et B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

\* Langue de procédure : l'allemand.

## Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 49 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Frank Montag au Finanzamt Köln-Mitte (administration des finances de Cologne-Mitte, Allemagne) au sujet du refus de prise en compte des cotisations versées à un organisme professionnel de prévoyance et à une assurance retraite privée, en tant que dépenses exceptionnelles, afin de minorer l'impôt dans le cadre d'une obligation fiscale limitée en Allemagne.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

- 3 La directive 98/5/CE du Parlement européen et du Conseil, du 16 février 1998, visant à faciliter l'exercice permanent de la profession d'avocat dans un État membre autre que celui où la qualification a été acquise (JO 1998, L 77, p. 36), telle que modifiée par la directive 2006/100/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 141) (ci-après la « directive 98/5 »), prévoit, à son considérant 12, que l'avocat inscrit sous son titre professionnel d'origine dans l'État membre d'accueil doit rester inscrit auprès de l'autorité compétente de l'État membre d'origine pour pouvoir conserver sa qualité d'avocat et bénéficier de cette directive.
- 4 L'article 3, paragraphes 1 et 2, de la directive 98/5 est libellé de la manière suivante :  

« 1. L'avocat voulant exercer dans un État membre autre que celui où il a acquis sa qualification professionnelle est tenu de s'inscrire auprès de l'autorité compétente de cet État membre.

2. L'autorité compétente de l'État membre d'accueil procède à l'inscription de l'avocat au vu de l'attestation de son inscription auprès de l'autorité compétente de l'État membre d'origine. Elle peut exiger que cette attestation délivrée par l'autorité compétente de l'État membre d'origine n'ait pas, lors de sa production, plus de trois mois de date. Elle informe l'autorité compétente de l'État membre d'origine de cette inscription. »

#### *Le droit allemand*

- 5 L'article 1<sup>er</sup> de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu), dans sa rédaction issue de la loi fiscale pour l'année 2008, du 20 décembre 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150) (ci-après l'« EStG de 2008 »), prévoit :  

« (1) Les personnes physiques qui ont un domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne sont intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu. [...]

[...]

(3) Sur demande, des personnes physiques qui n'ont ni un domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne sont aussi traitées comme intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu pour autant qu'elles aient des revenus nationaux au sens de l'article 49. Cela ne s'applique que lorsque, dans l'année calendaire, leurs revenus sont soumis au moins à 90 % à l'impôt sur le revenu allemand ou lorsque leurs revenus non soumis à l'impôt sur le revenu allemand ne dépassent pas la tranche de base non imposable en vertu de l'article 32a, paragraphe 1, deuxième phrase, point 1 ; [...]

(4) Les personnes physiques qui n'ont ni un domicile ni leur résidence habituelle en Allemagne sont, sous réserve des paragraphes 2 et 3 et de l'article 1a, assujetties de manière limitée à l'impôt sur le revenu si elles ont des revenus nationaux au sens de l'article 49. »

6 L'article 10 de l'ESTG de 2008, intitulé « Dépenses exceptionnelles », dispose :

« (1) Lorsqu'elles ne sont ni des dépenses d'exploitation ni des frais professionnels ou lorsqu'elles ne sont pas traitées comme des dépenses d'exploitation ou des frais professionnels, les charges suivantes sont des dépenses exceptionnelles :

[...]

2. a) cotisations [...] aux organismes professionnels de prévoyance qui servent des prestations comparables à celles des régimes légaux d'assurance retraite ;
- b) cotisations versées par le contribuable aux fins de constituer sa propre retraite par capitalisation [...]

[...]

(3) Les dépenses de prévoyance visées au paragraphe 1, point 2, deuxième phrase, sont prises en considération jusqu'à un montant de 20 000 euros [...] »

7 L'article 50 de l'ESTG de 2008, intitulé « Dispositions spécifiques concernant les assujettis partiels », énonce, à son paragraphe 1 :

« Les personnes partiellement assujetties ne peuvent déduire les charges d'exploitation (article 4, paragraphes 4 à 8) ou les frais professionnels (article 9) que dans la mesure où ils sont économiquement liés aux revenus perçus sur le territoire national. [...] les articles [...] 10 [...] ne sont pas applicables. [...] »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

8 Au cours de l'année 2008, le requérant au principal, de nationalité allemande, était domicilié en Belgique où il exerçait sa profession en qualité d'avocat au sein d'un cabinet international ayant la forme juridique d'une *Limited Liability Partnership* (LLP, société de personnes de droit anglais) et y détenait une participation au sens du droit des sociétés.

9 Le requérant au principal tirait de son activité en tant qu'« *Equity Partner* » des revenus qui sont attribués à différents États dans le cadre d'une procédure de fixation et de répartition, non litigieuse entre les parties au principal. Sur le bénéfice net mondial, qui a été imputé au requérant au principal dans le cadre de sa participation dans la LLP et de son activité pour celle-ci, environ 54 % de ce bénéfice provenait d'Allemagne, environ 6,3 % de celui-ci provenait de Belgique et le reste provenait d'autres États. Au cours de l'année 2008, le requérant au principal a perçu, par ailleurs, d'autres revenus. La juridiction de renvoi indique que le requérant au principal ne peut pas être traité comme étant intégralement assujetti à l'impôt sur le revenu en Allemagne en application de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 3, de l'ESTG de 2008, en raison, d'une part, de la circonstance que la totalité de ses revenus n'est pas soumise à hauteur d'au moins 90 % à l'impôt sur le revenu en Allemagne et, d'autre part, du montant de ses revenus non soumis à l'impôt en Allemagne.

10 Au cours de l'année 2008, le requérant au principal était inscrit en tant qu'« avocat européen » sur la liste E de l'ordre français du barreau de Bruxelles (Belgique) et avait pour titre « *Rechtsanwalt* (Cologne) établi à Bruxelles ». Pour pouvoir exercer en cette qualité, le requérant au principal devait être inscrit à la *Rechtsanwaltskammer Köln* (ordre des avocats de Cologne, Allemagne) et, à ce titre,

devait être affilié obligatoirement au Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (institution de prévoyance des avocats de Rhénanie-du-nord-Westphalie, Allemagne, ci-après l'« institution de prévoyance des avocats »). Conformément à la législation allemande relative au régime légal de la retraite, en cas d'affiliation à un organisme professionnel de prévoyance, les employés et les indépendants sont dispensés de l'obligation, existant par ailleurs, d'affiliation au régime légal de retraite allemand.

- 11 Au cours de l'année 2008, le requérant au principal a réglé à l'institution de prévoyance des avocats des cotisations d'un montant de 16 453,32 euros, représentant la cotisation maximale pouvant être versée. Ce montant se répartit entre des cotisations obligatoires, à hauteur de 12 656,40 euros, et des paiements supplémentaires effectués volontairement, à hauteur de 3 796,92 euros. Par ailleurs, le requérant au principal a réglé en Allemagne des primes au titre d'une assurance retraite privée à hauteur de 3 696 euros.
- 12 En Belgique, le requérant au principal a été intégralement assujéti à l'impôt sur le revenu. Selon ses indications, reprises par la juridiction de renvoi, les paiements faits à l'institution de prévoyance des avocats en Allemagne n'ont pas eu pour effet de minorer l'impôt acquitté en Belgique. En revanche, dans le cadre de l'établissement de l'assiette de l'impôt en Belgique, les paiements obligatoires au régime légal de sécurité sociale belge ont pu être déduits.
- 13 Au titre de l'impôt sur le revenu pour l'année 2008, le requérant au principal a adressé à la défenderesse au principal une déclaration d'impôt en qualité de contribuable soumis à une obligation fiscale limitée et a demandé la déduction des cotisations versées à l'institution de prévoyance des avocats ainsi qu'à l'assureur retraite privé en Allemagne en tant que frais professionnels par anticipation sur les revenus en application de l'article 22, point 1, troisième phrase, de l'ESTG de 2008 ou, à titre subsidiaire, en tant que dépenses exceptionnelles conformément à l'article 10, paragraphe 1, point 2, de cette loi.
- 14 Dans le cadre de la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, la défenderesse au principal a refusé de prendre en compte lesdites cotisations pour minorer l'impôt, au motif qu'elles se rattachaient à la catégorie des « dépenses exceptionnelles », prévue à l'article 10 de l'ESTG de 2008. Or, une déduction des dépenses exceptionnelles serait exclue en cas d'obligation fiscale limitée en raison de l'article 50, paragraphe 1, troisième phrase, de l'ESTG de 2008. Selon la défenderesse au principal, ces dépenses ne sauraient, en outre, être déduites en tant que frais professionnels, prévus à l'article 9 de cette loi, ou en tant que charges d'exploitation, prévues à l'article 4, paragraphe 4, de ladite loi.
- 15 La réclamation formée par le requérant au principal contre ledit refus ayant été rejetée, ce dernier a saisi le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne). La procédure devant cette juridiction a été suspendue jusqu'au mois de juillet 2016 en raison de la procédure préjudicielle engagée devant la Cour dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 24 février 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), et d'une procédure engagée devant le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale, Allemagne).
- 16 Le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) ayant en substance considéré que la qualification, par le législateur allemand, des dépenses de prévoyance comme étant des dépenses exceptionnelles n'était pas critiquable sur le plan constitutionnel, le requérant au principal demande désormais que ses dépenses de prévoyance soient déduites en tant que dépenses exceptionnelles conformément à l'article 10, paragraphe 1, point 2, de l'ESTG de 2008, dans les limites prévues par le paragraphe 3 de cet article, et que l'article 50, paragraphe 1, troisième phrase, de cette loi, qui exclut une telle déduction en ce qui concerne les contribuables non-résidents, soit laissé inappliqué en tant que contraire au droit de l'Union.

- 17 La juridiction de renvoi relève que, bien qu'il réalise la plus grande partie de ses revenus en Allemagne, le requérant au principal dispose, en Belgique, de suffisamment de revenus pour que sa situation personnelle puisse y être prise en compte.
- 18 Toutefois, cette juridiction se demande si les dépenses de prévoyance en cause au principal doivent être qualifiées, en droit de l'Union, de dépenses liées à la situation personnelle ou familiale du contribuable ou bien de dépenses liées aux revenus réalisés en Allemagne.
- 19 Dans ces conditions, le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) L'article 49 TFUE, lu en combinaison avec l'article 54 TFUE, s'oppose-t-il à une disposition d'un État membre en vertu de laquelle les cotisations obligatoires du contribuable non-résident à un organisme professionnel de prévoyance vieillesse (qui reposent sur son appartenance à un barreau de l'État membre qui, pour des raisons professionnelles, est impérativement nécessaire à son activité exercée dans plusieurs États membres) ne sont pas prises en compte, dans le cadre de l'obligation fiscale limitée, pour minorer le revenu alors que, en ce qui concerne les contribuables résidents dans le cadre de l'obligation fiscale illimitée, une déduction du revenu, limitée dans son montant par le droit national, est accordée ?
- 2) L'article 49 TFUE, lu en combinaison avec l'article 54 TFUE, s'oppose-t-il à la disposition décrite dans la première question lorsque, outre les cotisations obligatoires, le contribuable règle – volontairement – à l'organisme professionnel de prévoyance vieillesse d'autres cotisations supplémentaires et que celles-ci ne sont pas prises en compte pour minorer le revenu par l'État membre bien que, dans cet État membre, en vertu du droit national, les futurs paiements de pensions de retraite seront peut-être soumis à une imposition également dans le cadre d'une obligation fiscale limitée ?
- 3) L'article 49 TFUE, lu en combinaison avec l'article 54 TFUE, s'oppose-t-il à la disposition décrite dans la première question lorsque, indépendamment de son inscription au barreau et des cotisations à l'organisme professionnel de prévoyance vieillesse, le contribuable paie, dans le cadre d'une assurance retraite privée volontairement souscrite, des cotisations et que l'État membre ne les prend pas en compte pour minorer le revenu bien que, dans cet État membre, en vertu du droit national, les futurs paiements de pensions de retraite seront peut-être soumis à une imposition également dans le cadre d'une obligation fiscale limitée ? »

### **Sur les questions préjudicielles**

- 20 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un contribuable non-résident, assujetti, dans cet État membre, à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale limitée, ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations obligatoires et complémentaires versées à un organisme professionnel de prévoyance ainsi que celui des cotisations acquittées dans le cadre d'une assurance retraite privée, alors qu'un contribuable résident, assujetti à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale illimitée, peut déduire de telles cotisations de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues par le droit national.

### *Sur l'existence d'une restriction à l'article 49 TFUE*

- 21 L'article 49 TFUE impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Il est de jurisprudence constante que, même si, selon leur libellé, les dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (voir, en ce sens, arrêts du 13 avril 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, point 28 et jurisprudence citée ; du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, point 42, ainsi que du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 35 et jurisprudence citée).
- 22 Il est également de jurisprudence constante que doivent être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 36 et jurisprudence citée).
- 23 En l'occurrence, conformément à la législation nationale en cause au principal, les charges de prévoyance retraite, qualifiées de dépenses exceptionnelles par cette législation, peuvent être déduites, dans une certaine limite, du montant total des revenus d'un contribuable résident, assujetti intégralement à l'impôt sur le revenu. Une telle déduction permet de diminuer le revenu imposable dudit contribuable et constitue donc un avantage fiscal.
- 24 En revanche, les contribuables non-résidents qui relèvent d'une obligation fiscale limitée ne peuvent pas opérer une telle déduction en Allemagne et ne peuvent donc pas bénéficier de cet avantage fiscal.
- 25 Le traitement fiscal ainsi réservé aux non-résidents étant moins avantageux, il est susceptible de dissuader un contribuable résident de s'établir dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne et constitue, par conséquent, une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement.
- 26 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une telle restriction ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (arrêt du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 23). Encore faut-il, dans cette dernière hypothèse, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêt du 20 décembre 2017, Deister Holding et Juhler Holding, C-504/16 et C-613/16, EU:C:2017:1009, point 91 ainsi que jurisprudence citée).

### *Sur la comparabilité*

- 27 Il est de jurisprudence constante que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État membre par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier plus aisément à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général à sa résidence habituelle (voir, notamment, arrêts du 31 mars 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, point 37, et du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 25).

- 28 Aussi, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier les non-résidents de certains avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents n'est-il, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives existant entre la situation des résidents et celle des non-résidents du point de vue tant de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale (voir, notamment, arrêts du 31 mars 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, point 38, et du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 26).
- 29 Il en va toutefois différemment, d'une part, dans le cas où le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'État membre de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables d'une activité exercée dans l'autre État membre concerné (arrêt du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 27), de telle sorte que l'État membre de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale (voir, notamment, arrêts du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 36 ; du 16 octobre 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 61, et du 18 juin 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, point 25).
- 30 D'autre part, la Cour a également jugé, que, en ce qui concerne les dépenses directement liées à une activité ayant généré des revenus imposables dans un État membre, les résidents de ce dernier et les non-résidents sont placés dans une situation comparable (voir, notamment, arrêts 31 mars 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, point 40 et jurisprudence citée, ainsi que du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 29).
- 31 En l'occurrence, il découle des observations de la juridiction de renvoi que, bien qu'il réalise la plus grande partie de ses revenus en Allemagne, le requérant au principal dispose, en Belgique, de suffisamment de revenus pour que sa situation personnelle et familiale puisse y être prise en compte.
- 32 Par conséquent, en ce qui concerne la prise en compte des dépenses de prévoyance en Allemagne, dans une situation telle que celle en cause au principal, un non-résident, tel que le requérant au principal, se trouverait dans une situation comparable à celle d'un résident uniquement si, malgré leur qualification en droit interne de dépenses exceptionnelles, lesdites dépenses de prévoyance pouvaient être considérées comme des dépenses directement liées à une activité ayant généré des revenus imposables en Allemagne, au sens de la jurisprudence rappelée au point 30 du présent arrêt (voir, par analogie, arrêt du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 31).
- 33 Conformément à la jurisprudence de la Cour, présentent un lien direct avec l'activité ayant généré des revenus imposables les dépenses occasionnées par cette activité et, donc, nécessaires pour l'exercice de celle-ci (voir, en ce sens, arrêts du 12 juin 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, points 9 et 27 ; du 15 février 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, point 25, ainsi que du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 30).
- 34 Il convient de rappeler qu'il appartient en dernier ressort au juge national, qui est seul compétent pour apprécier les faits en cause au principal et pour interpréter la législation nationale, de déterminer si tel est le cas en l'espèce. Toutefois, dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, la Cour, appelée à fournir au juge national des réponses utiles, est compétente pour donner des indications tirées du dossier de l'affaire au principal ainsi que des observations qui lui ont été soumises, susceptibles de permettre à la juridiction de renvoi de statuer (voir, notamment, arrêts du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, point 31 et jurisprudence citée, ainsi que du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 32).
- 35 En l'occurrence, s'agissant, en premier lieu, des cotisations obligatoires versées à l'institution de prévoyance des avocats, il découle de la demande de décision préjudicielle que le requérant au principal était affilié obligatoirement à cet organisme et a dû verser ces cotisations en raison de son inscription à l'ordre des avocats de Cologne.

- 36 Or, ainsi qu'il ressort de la demande de décision préjudicielle, cette inscription est obligatoire afin que le requérant au principal puisse exercer, sous le statut de *Rechtsanwalt*, tant en Allemagne, où il tire une partie importante de ses revenus professionnels et où il est imposé sur ces revenus à titre limité, que, conformément à l'article 3 de la directive 98/5, en Belgique, l'État membre où il est établi et où se trouve sa résidence.
- 37 Il y a donc lieu de considérer que les dépenses relatives aux cotisations obligatoires versées à l'institution de prévoyance des avocats ont été effectuées parce que l'inscription à l'ordre des avocats était nécessaire pour l'exercice de l'activité ayant généré des revenus imposables. Ces dépenses doivent être considérées comme ayant été occasionnées par cette activité et donc comme étant nécessaires pour l'exercice de celle-ci.
- 38 Cette appréciation ne saurait être remise en cause par les arguments invoqués à cet égard par la défenderesse au principal ainsi que par le gouvernement allemand.
- 39 Tout d'abord, la circonstance, invoquée tant par la défenderesse au principal que par le gouvernement allemand, selon laquelle, conformément aux statuts régissant l'institution de prévoyance des avocats, il existerait la possibilité de se faire exonérer, sous certaines conditions, de l'affiliation obligatoire à cet organisme, ce que le requérant au principal n'aurait pas cherché à faire, ne remet pas en cause l'existence du lien direct entre les dépenses et l'activité ayant généré les revenus.
- 40 En effet, d'une part, la circonstance que le requérant au principal aurait dû entreprendre des démarches particulières afin d'éviter le paiement des cotisations audit organisme, à condition encore que cela ait été possible, ce que le requérant au principal a contesté devant la Cour, tend plutôt à démontrer que l'activité d'avocat en cause dans l'affaire au principal occasionne normalement ce type de dépenses.
- 41 D'autre part, la circonstance que le requérant au principal aurait éventuellement pu éviter lesdits dépenses ne saurait influencer leur qualification. En effet, l'existence du lien direct, au sens de la jurisprudence rappelée au point 33 du présent arrêt, ne requiert pas que la dépense soit inévitable. Ainsi, un lien direct a été admis en ce qui concerne des frais de consultation fiscale engagés aux fins d'établir une déclaration fiscale, l'obligation de faire une telle déclaration découlant du fait de percevoir des revenus dans l'État membre concerné (arrêt du 6 juillet 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, point 22).
- 42 L'existence du lien direct, au sens de la jurisprudence rappelée au point 33 du présent arrêt, découle du fait que la dépense est indissociable de l'activité produisant des revenus imposables (arrêts du 31 mars 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, point 43, et du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 36). Or, ainsi qu'il a été relevé au point 37 du présent arrêt, le paiement des contributions à l'institution de prévoyance des avocats est rendu nécessaire par l'appartenance à l'ordre des avocats qui est elle-même nécessaire à l'exercice de l'activité ayant généré des revenus imposables.
- 43 Ensuite, la circonstance, invoquée par la défenderesse au principal ainsi que par le gouvernement allemand, selon laquelle les cotisations en cause au principal auraient pour objectif principal non pas l'activité d'avocat en Allemagne, mais bien l'acquisition de droits en vue d'assurer des moyens de subsistance au cours de la vieillesse, ce qui prouverait leur rattachement à la situation personnelle et familiale du contribuable, n'entraîne pas non plus une qualification différente du lien existant entre les dépenses engagées et les revenus en cause au principal, dans la mesure où, objectivement, lesdites dépenses sont nécessaires à l'acquisition de ces revenus.
- 44 Enfin, la situation en cause au principal diffère de la situation en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 juin 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), et les considérations effectuées dans cet arrêt par la Cour en ce qui concerne le refus d'accorder au contribuable résident les avantages résultant de

la prise en compte de sa situation personnelle et familiale sous forme de déductions des cotisations d'assurance maladie et d'assurance vieillesse complémentaires, versées dans son État membre d'emploi, ne sauraient être transposées à la problématique de la prise en compte, dans l'État membre où l'activité est exercée, des cotisations obligatoires à un organisme professionnel de prévoyance. En effet, dans l'affaire ayant donné lieu audit arrêt, la problématique du lien direct, entre les dépenses sous forme de cotisations de prévoyance et l'activité ayant généré les revenus imposables, n'avait pas lieu d'être examinée.

- 45 Il convient, dès lors, de constater que les cotisations obligatoires versées à l'institution de prévoyance des avocats présentent un lien direct avec l'activité ayant généré des revenus imposables en Allemagne.
- 46 Il importe, toutefois, de rappeler, à cet égard, ainsi qu'il en a été fait état au point 36 du présent arrêt, que l'inscription à l'ordre des avocats de Cologne était nécessaire afin que le requérant au principal puisse exercer, sous le statut de *Rechtsanwalt*, non seulement en Allemagne, mais également en Belgique. Il résulte, en outre, de la demande de décision préjudicielle que le requérant au principal a également exercé dans d'autres États, sans qu'il soit précisé s'il s'agit d'autres États membres et si l'exercice a été effectué sous le statut de *Rechtsanwalt*.
- 47 Par conséquent, les cotisations obligatoires versées à l'institution de prévoyance des avocats présentent un lien direct également avec l'activité ayant généré des revenus imposables en Belgique et, éventuellement, dans d'autres États membres.
- 48 Or, à la différence des revenus d'un contribuable résident, soumis en Allemagne à l'obligation fiscale illimitée, un contribuable non-résident n'est soumis dans cet État membre qu'à une obligation fiscale limitée aux revenus générés dans ledit État.
- 49 Il s'ensuit que, en ce qui concerne les cotisations obligatoires versées à l'institution de prévoyance des avocats, la situation d'un contribuable non-résident, tel que le requérant au principal, devrait être considérée comme étant comparable à celle d'un contribuable résident en ce qui concerne la partie des cotisations versées qui correspond, proportionnellement, à la partie que les revenus soumis à l'impôt en Allemagne représentent dans la totalité des revenus générés par l'activité en question.
- 50 Par conséquent, une différence entre la situation des contribuables résidents et celle des contribuables non-résidents ne saurait être valablement invoquée dans le cas d'une restriction, telle que celle en cause au principal, qui découle du refus de prise en compte des cotisations obligatoires versées à l'institution de prévoyance des avocats, à due proportion de la part des revenus soumis à l'impôt en Allemagne.
- 51 S'agissant, en deuxième lieu, des cotisations volontaires à l'institution de prévoyance des avocats, il ressort de la demande de décision préjudicielle que ces dépenses reposent sur une décision libre du requérant au principal d'accroître ses droits à la retraite à proportion du montant maximal autorisé de cotisations.
- 52 À cet égard, s'il est vrai que lesdites dépenses découlent également de l'appartenance à l'ordre des avocats, elles ne sont pas, à la différence des contributions obligatoires, rendues nécessaires par une telle appartenance. Elles ne sont pas, par conséquent, nécessaires pour l'exercice de l'activité d'avocat en Allemagne ni pour la perception des revenus imposables en Allemagne.
- 53 Par conséquent, en ce qui concerne les cotisations complémentaires à l'institution de prévoyance des avocats, un contribuable non-résident, tel que le requérant au principal, ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident.

- 54 Une telle considération ne saurait être remise en cause par l'argument selon lequel les retraites versées par l'institution de prévoyance des avocats seront, le temps venu, imposables en Allemagne. Abstraction faite du caractère incertain d'une telle future imposition, il suffit de rappeler que le litige au principal porte sur l'imposition des revenus générés par l'exercice, en Allemagne, de l'activité d'avocat du requérant au principal et que, pour qu'elles puissent être prises en compte dans le cadre de cette imposition, les dépenses doivent présenter un lien direct avec l'activité ayant généré ces revenus. L'éventuel lien avec d'autres revenus futurs n'est pas pertinent dans le cadre de l'examen de l'existence d'un tel lien direct.
- 55 En troisième lieu, s'agissant des sommes versées dans le cadre d'une assurance retraite privée, il y a lieu de considérer, à l'instar de la juridiction de renvoi, qu'un lien direct entre ces dépenses et l'activité d'avocat ayant généré des revenus imposables n'est pas perceptible.
- 56 Pour des raisons analogues à celles retenues au point 54 du présent arrêt, un éventuel lien avec d'autres revenus futurs n'est pas pertinent lors de l'appréciation de l'existence d'un lien direct entre des sommes versées dans le cadre d'une assurance retraite privée et les revenus générés en Allemagne par l'activité du requérant au principal.
- 57 Il convient dès lors de constater que, en ce qui concerne les sommes versées dans le cadre d'une assurance retraite privée, un contribuable non-résident, tel que le requérant au principal, ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident.
- 58 Par conséquent, une différence entre la situation des contribuables résidents et celle des contribuables non-résidents peut valablement être invoquée dans le cas d'une restriction, telle que celle en cause au principal, qui découle du refus de prise en compte des cotisations complémentaires à l'institution de prévoyance des avocats et des sommes versées dans le cadre d'une assurance retraite privée.

### *Sur la justification*

- 59 Il convient encore d'examiner si la restriction à la liberté d'établissement, découlant du refus de prise en compte des cotisations obligatoires à l'institution de prévoyance des avocats, à due proportion de la part des revenus soumis à l'impôt en Allemagne, peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.
- 60 À cet égard, la défenderesse au principal fait valoir que le refus de prise en compte de ces cotisations serait justifié par des considérations liées au risque que celles-ci soient déduites également dans des États membres autres que la République fédérale d'Allemagne, ce qui conférerait au contribuable un avantage multiple indu. Selon la défenderesse au principal, le contribuable devrait établir que lesdites cotisations n'ont pas entraîné en sus des avantages fiscaux dans l'État membre du domicile dudit contribuable.
- 61 Or, en évoquant, sans autre précision, ce risque, la défenderesse au principal ne met pas la Cour à même d'apprécier la portée de cet argument, alors qu'il n'est pas soutenu que la mise en œuvre des dispositions de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance (JO 1977, L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 129), alors en vigueur, n'aurait pas permis d'éviter ledit risque (voir, également, arrêt du 24 février 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 52).

62 Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées comme suit :

- l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un contribuable non-résident, assujetti, dans cet État membre, à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale limitée, ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations obligatoires versées à un organisme professionnel de prévoyance, à due proportion de la part des revenus soumis à l'impôt dans cet État membre, lorsque celles-ci représentent un lien direct avec l'activité ayant généré ce revenu, alors qu'un contribuable résident, assujetti à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale illimitée, peut déduire de telles cotisations de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues par le droit national, et
- l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un contribuable non-résident, assujetti, dans cet État membre, à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale limitée, ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations complémentaires versées à un organisme professionnel de prévoyance ainsi que celui des cotisations acquittées dans le cadre d'une assurance retraite privée, alors qu'un contribuable résident, assujetti à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale illimitée, peut déduire de telles cotisations de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues par le droit national.

### Sur les dépens

63 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) dit pour droit :

**L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un contribuable non-résident, assujetti, dans cet État membre, à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale limitée, ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations obligatoires versées à un organisme professionnel de prévoyance, à due proportion de la part des revenus soumis à l'impôt dans cet État membre, lorsque celles-ci représentent un lien direct avec l'activité ayant généré ce revenu, alors qu'un contribuable résident, assujetti à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale illimitée, peut déduire de telles cotisations de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues par le droit national.**

**L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un contribuable non-résident, assujetti, dans cet État membre, à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale limitée, ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu le montant des cotisations complémentaires versées à un organisme professionnel de prévoyance ainsi que celui des cotisations acquittées dans le cadre d'une assurance retraite privée, alors qu'un contribuable résident, assujetti à l'impôt sur le revenu dans le cadre d'une obligation fiscale illimitée, peut déduire de telles cotisations de l'assiette de l'impôt sur le revenu, dans les limites prévues par le droit national.**

Signatures