



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

6 decembrie 2018\*

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Impozitare directă – Impozit pe venit – Deductibilitatea contribuțiilor plătite unui organism de asigurare de pensii profesional și în cadrul unei asigurări de pensii private – Excludere pentru nerezidenți”

În cauza C-480/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin decizia din 3 august 2017, primită de Curte la 9 august 2017, în procedura

**Frank Montag**

împotriva

**Finanzamt Köln-Mitte,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul F. Biltgen, președintele Camerei a opta, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, și domnii E. Levits (raportor) și L. Bay Larsen, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iulie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Montag, de S. Eilers și de S. Lehmann, Rechtsanwälte;
- pentru Finanzamt Köln-Mitte, de M. Plützer, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels, de M. Wasmeier și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

\* Limba de procedură: germana.

## Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Frank Montag, pe de o parte, și Finanzamt Köln-Mitte (Administrația Fiscală din Köln-Mitte, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a lua în considerare contribuțiile plătite unui organism de asigurare de pensii profesional și în cadrul unei asigurări de pensii private, cu titlu de cheltuieli excepționale, în vederea reducerii impozitului în cadrul unei obligații fiscale limitate în Germania.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Directiva 98/5/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 februarie 1998 de facilitare a exercitării cu caracter permanent a profesiei de avocat într-un stat membru, altul decât cel în care s-a obținut calificarea (JO 1998, L 77, p. 36, Ediție specială, 06/vol. 3, p. 24), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/100/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO 2006, L 363, p. 141, Ediție specială, 06/vol. 10, p. 194) (denumită în continuare „Directiva 98/5”), prevede, în considerentul (12), că un avocat înregistrat în statul membru gazdă sub titlul profesional din țara sa de origine trebuie să rămână înregistrat la autoritatea competentă din statul membru de origine pentru a-și păstra calitatea de avocat și a beneficia de această directivă.
- 4 Articolul 3 alineatele (1) și (2) din Directiva 98/5 are următorul cuprins:

„(1) Un avocat care dorește să profeseze într-un alt stat membru decât cel în care și-a obținut calificarea profesională este obligat să se înregistreze la autoritatea competentă din acel stat.

(2) Autoritatea competentă din statul membru gazdă înregistrează avocatul pe baza prezentării unui certificat care atestă înregistrarea lui la autoritatea competentă din statul membru de origine. Aceasta poate impune ca, atunci când este prezentat de către autoritatea competentă din statul membru de origine, certificatul să nu fie mai vechi de trei luni. Aceasta informează autoritatea competentă din statul membru de origine cu privire la înregistrare.”

#### *Dreptul german*

- 5 Articolul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea rezultată din Legea fiscală pentru anul 2008 din 20 decembrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150) (denumită în continuare „EStG din 2008”), prevede:

„(1) Persoanele fizice cu domiciliul sau cu reședința obișnuită în Germania sunt supuse în totalitate impozitului pe venit. [...]

[...]

(3) La solicitarea acestora, persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania pot fi de asemenea tratate ca fiind supuse în totalitate impozitului pe venit în măsura în care realizează venituri naționale în sensul articolului 49. Acest lucru este valabil numai în cazul în care, în anul calendaristic, veniturile acestora sunt supuse cel puțin în proporție de 90 % impozitului pe venit german sau în cazul în care veniturile acestora nesupuse impozitului pe venit german nu depășesc deducerea de bază în temeiul articolului 32a alineatul 1 a doua teză punctul 1 [...]

(4) Persoanele fizice care nu au nici domiciliul, nici reședința obișnuită în Germania sunt supuse limitat, sub rezerva alineatelor 2 și 3 și a articolului 1a, la impozitul pe venit, în măsura în care obțin venituri naționale în sensul articolului 49.”

6 Articolul 10 din EStG din 2008, intitulat „Cheltuieli excepționale”, prevede:

„(1) Constituie cheltuieli excepționale următoarele cheltuieli, atunci când nu reprezintă nici cheltuieli de exploatare, nici cheltuieli profesionale sau nu sunt tratate ca cheltuieli de exploatare sau ca cheltuieli profesionale:

[...]

2. a) contribuțiile [...] la organismele de pensii profesionale care furnizează prestații similare sistemelor legale de asigurări de pensii;
- b) contribuțiile persoanei impozabile pentru constituirea propriei pensii prin capitalizare [...]

[...]

(3) Cheltuielile de asigurare prevăzute la alineatul 1 punctul 2 a doua teză se iau în considerare până la un quantum de 20 000 de euro [...]

7 Articolul 50 din EStG din 2008, intitulat „Dispoziții specifice pentru persoanele supuse parțial la plata impozitului”, prevede la alineatul 1:

„Persoanele supuse parțial la plata impozitului pot deduce cheltuielile de exploatare (articolul 4 alineatele 4-8) sau cheltuielile profesionale (articolul 9) numai în măsura în care aceste cheltuieli au o legătură economică cu veniturile percepute pe teritoriul național. [...] [A]rticolele [...] 10 [...] nu se aplică. [...]”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

8 În cursul anului 2008, reclamantul din litigiul principal, cetățean german, avea domiciliul în Belgia, unde își exercita profesia de avocat în cadrul unui cabinet internațional având forma juridică de „Limited Liability Partnership” (LLP, societate de persoane de drept englez) și deținea în acesta o participație în sensul dreptului societăților comerciale.

9 Reclamantul din litigiul principal obținea din activitatea sa ca „Equity Partner” venituri atribuite diferitor state în cadrul unei proceduri de stabilire și de repartizare, nedisputată între părțile din litigiul principal. Din beneficiul net mondial, care a fost imputat reclamantului din litigiul principal în cadrul participării sale în LLP și al activității sale pentru aceasta, aproximativ 54 % provenea din Germania, aproximativ 6,3 % din Belgia, iar restul din alte state membre. Pe de altă parte, în cursul anului 2008, reclamantul din litigiul principal a perceput alte venituri. Instanța de trimitere menționează că reclamantul din litigiul principal nu poate fi tratat ca fiind supus în totalitate impozitului pe venit în Germania în aplicarea articolului 1 alineatul 3 din EStG din 2008, din cauza, pe de o parte, a împrejurării că totalitatea veniturilor sale nu sunt supuse cel puțin în proporție de 90 % impozitului pe venit în Germania și, pe de altă parte, a quantumului veniturilor sale nesupuse impozitului în Germania.

10 În cursul anului 2008, reclamantul din litigiul principal era înscris ca „avocat european” pe lista E a ordinului francez al Baroului din Bruxelles (Belgia) și deținea titlul de „Rechtsanwalt (Köln) stabilit la Bruxelles”. Pentru a-și putea exercita activitatea în această calitate, reclamantul din litigiul principal trebuia să fie înscris la Rechtsanwaltskammer Köln (ordinul avocaților din Köln, Germania) și, pe acest temei, trebuia să fie afiliat în mod obligatoriu la Versorgungswerk der Rechtsanwälte

Nordrhein-Westfalen (Instituția de Asigurare de Pensii a Avocaților din Renania de Nord-Westfalia, Germania, denumită în continuare „instituția de asigurare de pensii a avocaților”). În conformitate cu legislația germană referitoare la regimul obligatoriu de asigurări de pensii, în cazul afilierei la un organism de asigurare de pensii profesional, angajații și persoanele care desfășoară activități independente sunt scutite de obligația, care există în rest, de afiliere la regimul obligatoriu de asigurări de pensii german.

- 11 În cursul anului 2008, reclamantul din litigiul principal a plătit instituției de asigurare de pensii a avocaților contribuții în cuantum de 16 453,32 euro, reprezentând contribuția maximă care poate fi plătită. Acest cuantum se repartizează între contribuții obligatorii, în cuantum de 12 656,40 euro, și plăți suplimentare efectuate în mod voluntar, în cuantum de 3 796,92 euro. Pe de altă parte, reclamantul din litigiul principal a plătit în Germania prime în temeiul unei asigurări de pensie private în cuantum de 3 696 de euro.
- 12 În Belgia, reclamantul din litigiul principal a fost supus în totalitate impozitului pe venit. Potrivit indicațiilor acestuia, reluate de instanța de trimitere, plățile făcute instituției de asigurare de pensii a avocaților în Germania nu au avut ca efect reducerea impozitului achitat în Belgia. În schimb, în cadrul stabilirii bazei de impozitare a impozitului în Belgia, plățile obligatorii către regimul obligatoriu de securitate socială belgian au putut fi deduse.
- 13 În temeiul impozitului pe venit pentru anul 2008, reclamantul din litigiul principal a adresat pârâtei din litigiul principal o declarație privind impozitul în calitate de contribuabil supus unei obligații fiscale limitate și a solicitat deducerea contribuțiilor plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților, precum și asigurătorului de pensii privat în Germania cu titlu de cheltuieli profesionale anticipate pe venituri, în aplicarea articolului 22 punctul 1 a treia teză din EStG din 2008 sau, în subsidiar, cu titlu de cheltuieli excepționale conform articolului 10 alineatul 1 punctul 2 din această lege.
- 14 În cadrul stabilirii bazei de impozitare a impozitului pe venit, pârâta din litigiul principal a refuzat să ia în considerare respectivele contribuții pentru a reduce impozitul, pentru motivul că acestea intrau în categoria „cheltuielilor excepționale”, prevăzută la articolul 10 din EStG din 2008. Or, o deducere a cheltuielilor excepționale ar fi exclusă în caz de obligație fiscală limitată în temeiul articolului 50 alineatul 1 a treia teză din EStG din 2008. Potrivit pârâtei din litigiul principal, aceste cheltuieli nu ar putea, în plus, să fie deduse în calitate de cheltuieli profesionale, prevăzute la articolul 9 din legea menționată, sau de cheltuieli de exploatare, prevăzute la articolul 4 alineatul 4 din legea menționată.
- 15 Întrucât contestația formulată de reclamantul din litigiul principal împotriva respectivului refuz a fost respinsă, acesta a sesizat Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania). Procedura în fața acestei instanțe a fost suspendată până în luna iulie a anului 2016 din cauza procedurii preliminare inițiate la Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), și a unei proceduri inițiate la Bundesverfassungsgericht (Curtea Constituțională Federală, Germania).
- 16 Întrucât Bundesverfassungsgericht (Curtea Constituțională Federală) a considerat în esență că calificarea de către legiuitorul german a cheltuielilor cu asigurările de pensii ca fiind cheltuieli excepționale nu era criticabilă în plan constituțional, reclamantul din litigiul principal solicită în prezent deducerea cheltuielilor sale cu asigurările de pensii ca cheltuieli excepționale conform articolului 10 alineatul 1 punctul 2 din EStG din 2008, în limitele prevăzute de alineatul 3 al acestui articolul, și ca articolul 50 alineatul 1 a treia teză din această lege, care exclude o asemenea deducere în ceea ce îi privește pe contribuabilii nerezidenți, să fie lăsat neaplicat, fiind contrar dreptului Uniunii.
- 17 Instanța de trimitere arată că, deși realizează cea mai mare parte a veniturilor sale în Germania, reclamantul din litigiul principal dispune, în Belgia, de suficiente venituri pentru ca situația sa personală să poată fi luată în considerare în acest stat.

- 18 Cu toate acestea, instanța respectivă ridică problema dacă cheltuielile cu asigurările de pensii în discuție în litigiul principal trebuie calificate, în dreptul Uniunii, drept cheltuieli legate de situația personală sau familială a contribuabilului sau drept cheltuieli legate de veniturile realizate în Germania.
- 19 În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curtii următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune reglementării unui stat membru potrivit căreia contribuțiile obligatorii ale persoanei impozabile nerezidente la un sistem de pensii profesional (întemeiate pe calitatea sa de membru al unui barou dintr-un stat membru, indispensabilă, din motive legate de reglementarea juridică a profesiei, pentru desfășurarea activității în mai multe state membre) nu sunt deduse din venit în cadrul unei obligații fiscale limitate, în timp ce în cazul persoanelor impozabile rezidente, în cadrul supunerii la impozitarea integrală, dreptul național acordă un drept de deducere din venit, în quantum limitat?
- 2) Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune reglementării descrise la prima întrebare atunci când persoana impozabilă, pe lângă contribuțiile obligatorii, plătește contribuții suplimentare – voluntare – la un sistem de pensii profesional, iar statul membru nu permite deducerea acestora din venit, în pofida faptului că plățile ulterioare ale pensiei în statul membru respectiv vor fi supuse impozitării în temeiul dreptului național, probabil tot în cadrul unei obligații fiscale limitate?
- 3) Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune reglementării descrise la prima întrebare atunci când, independent de admiterea persoanei impozabile în barou și de plata contribuțiilor la sistemul de pensii profesional, aceasta achită în mod voluntar contribuții la un fond de pensii privat pe care statul membru nu le ia în considerare ca deduceri din venit, în pofida faptului că plățile ulterioare ale pensiei în statul membru respectiv vor fi supuse impozitării în temeiul dreptului național, probabil tot în cadrul unei obligații fiscale limitate?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

- 20 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil nerezident, supus, în acest stat membru, impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale limitate, nu poate deduce din baza de impozitare a impozitului pe venit quantumul contribuțiilor obligatorii și suplimentare plătite unui organism de asigurare de pensii profesional, precum și quantumul contribuțiilor achitate în cadrul unei asigurări de pensie private, în timp ce un contribuabil rezident, supus impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale nelimitate, poate deduce asemenea contribuții din baza de impozitare a impozitului pe venit, în limitele prevăzute de dreptul național.

### ***Cu privire la existența unei restricții referitoare la articolul 49 TFUE***

- 21 Articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, deși, potrivit modului lor de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98,



EU:C:2000:205, punctul 28 și jurisprudența citată, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 42, precum și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 35 și jurisprudența citată).

- 22 Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 23 În speță, în conformitate cu legislația națională în discuție în litigiul principal, cheltuielile cu asigurările de pensii, calificate drept cheltuieli excepționale de această legislație, pot fi deduse, într-o anumită limită, din cuantumul total al veniturilor unui contribuabil rezident, supus integral impozitului pe venit. O astfel de deducere permite reducerea venitului impozabil al respectivului contribuabil și constituie, așadar, un avantaj fiscal.
- 24 În schimb, contribuabilii nerezidenți care intră sub incidența unei obligații fiscale limitate nu pot opera o asemenea deducere în Germania și nu pot, prin urmare, să beneficieze de acest avantaj fiscal.
- 25 Întrucât tratamentul fiscal astfel rezervat nerezidenților este mai puțin avantajos, acesta poate descuraja un contribuabil rezident să se stabilească într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania și constituie, în consecință, o restricție în principiu interzisă de dispozițiile tratatului privind libertatea de stabilire.
- 26 Rezultă din jurisprudența Curții că o astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă are în vedere situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23). În această din urmă ipoteză, mai trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding, C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 91, precum și jurisprudența citată).

### *Cu privire la compatibilitate*

- 27 Potrivit unei jurisprudențe constante, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu este, ca regulă generală, comparabilă, întrucât venitul obținut pe teritoriul unui stat membru de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite (a se vedea în special Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punctul 37, și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 25).
- 28 De asemenea, faptul că un stat membru nu permite nerezidenților să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă rezidenților nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective care există între situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (a se vedea în special Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punctul 38, și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 26).

- 29 Situația este totuși diferită, pe de o parte, atunci când nerezidentul nu realizează un venit semnificativ în statul în care are reședința și obține cea mai mare parte a resurselor sale impozabile dintr-o activitate desfășurată în celălalt stat membru în cauză (Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 27), astfel încât statul membru de reședință nu este în măsură să îi acorde avantajele care rezultă din luarea în considerare a situației sale personale și familiale (a se vedea în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 36, Hotărârea din 16 octombrie 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 61, și Hotărârea din 18 iunie 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punctul 25).
- 30 Pe de altă parte, Curtea a statuat de asemenea că, în ceea ce privește cheltuielile legate în mod direct de o activitate din care au rezultat venituri impozabile într-un stat membru, rezidenții acestuia din urmă și nerezidenții se află în situații comparabile (a se vedea în special Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punctul 40 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 29).
- 31 În speță, din observațiile instanței de trimitere rezultă că, deși realizează cea mai mare parte a veniturilor sale în Germania, reclamantul din litigiul principal dispune, în Belgia, de suficiente venituri pentru ca situația sa personală și familială să poată fi luată în considerare în acest stat.
- 32 În consecință, în ceea ce privește luarea în considerare a cheltuielilor cu asigurările de pensii în Germania, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, un nerezident, precum reclamantul din litigiul principal, s-ar afla într-o situație comparabilă celei a unui rezident numai dacă, în pofida calificării lor în dreptul intern ca cheltuieli excepționale, respectivele cheltuieli cu asigurările de pensii puteau fi considerate cheltuieli direct legate de o activitate care a generat venituri impozabile în Germania, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 30 din prezenta hotărâre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 31).
- 33 Conform jurisprudenței Curții, prezintă o legătură directă cu activitatea care a generat venituri impozabile cheltuielile ocazionate de această activitate și, așadar, necesare pentru exercitarea acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punctele 9 și 27, Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punctul 25, precum și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 30).
- 34 Trebuie amintit că revine în cele din urmă instanței naționale, care este singura competentă să aprecieze situația de fapt în discuție în litigiul principal și să interpreteze legislația națională, sarcina să determine dacă aceasta este situația în speță. Însă, în cadrul unei trimiteri preliminare, Curtea, chemată să ofere răspunsuri utile instanței naționale, este competentă să dea indicații întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile care i-au fost prezentate, de natură să permită instanței de trimitere să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punctul 31 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 32).
- 35 În speță, în ceea ce privește, în primul rând, contribuțiile obligatorii plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților, din cererea de decizie preliminară rezultă că reclamantul din litigiul principal era afiliat în mod obligatoriu la acest organism și a trebuit să plătească aceste contribuții în temeiul înscrierii sale în ordinul avocaților din Köln.
- 36 Or, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, această înscriere este obligatorie pentru ca reclamantul din litigiul principal să își poată exercita activitatea, cu statutul de „Rechtsanwalt”, atât în Germania, unde obține o mare parte din veniturile sale profesionale și unde este impozitat pe aceste venituri cu titlu limitat, cât și, conform articolului 3 din Directiva 98/5, în Belgia, statul membru în care este stabilit și în care se află reședința sa.

- 37 Prin urmare, este necesar să se considere că cheltuielile privind contribuțiile obligatorii plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților au fost efectuate deoarece înscrierea în ordinul avocaților era necesară pentru exercitarea activității care a generat venituri impozabile. Aceste cheltuieli trebuie considerate ca fiind ocazionate de această activitate și, așadar, ca fiind necesare pentru exercitarea acesteia.
- 38 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție de argumentele invocate în această privință de pârâta din litigiul principal, precum și de guvernul german.
- 39 Mai întâi, împrejurarea, invocată atât de pârâta din litigiul principal, cât și de guvernul german, potrivit căreia, în conformitate cu statutul care guvernează instituția de asigurare de pensii a avocaților, ar exista posibilitatea scutirii, în anumite condiții, de afilierea obligatorie la acest organism, ceea ce reclamantul din litigiul principal nu ar fi încercat să obțină, nu repune în cauză existența legăturii directe dintre cheltuieli și activitatea care a generat aceste venituri.
- 40 Astfel, pe de o parte, împrejurarea că reclamantul din litigiul principal ar fi trebuit să întreprindă demersuri particulare pentru a evita plata contribuțiilor către respectivul organism, cu condiția în plus ca acest lucru să fi fost posibil, ceea ce reclamantul din litigiul principal a contestat în fața Curții, tinde mai degrabă să demonstreze că activitatea de avocat în discuție în cauza principală ocazionează în mod normal acest tip de cheltuieli.
- 41 Pe de altă parte, împrejurarea că reclamantul din litigiul principal ar fi putut eventual evita respectivele cheltuieli nu poate influența calificarea acestora. Astfel, existența legăturii directe, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 33 din prezenta hotărâre, nu impune ca cheltuielile să fie inevitabile. Astfel, o legătură directă a fost admisă în ceea ce privește cheltuielile de consultanță fiscală efectuate în vederea întocmirii unei declarații fiscale, obligația de a face o astfel de declarație decurgând din încasarea unor venituri în statul membru în cauză (Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punctul 22).
- 42 Existența legăturii directe, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 33 din prezenta hotărâre, decurge din faptul că cheltuielile sunt indisociabile de activitatea care produce venituri impozabile (Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punctul 43, și Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 36). Or, astfel cum s-a arătat la punctul 37 din prezenta hotărâre, plata contribuțiilor către instituția de asigurare de pensii a avocaților devine necesară prin apartenența la ordinul avocaților, la rândul său necesară exercitării activității care a generat venituri impozabile.
- 43 Apoi, nici împrejurarea, invocată de pârâta din litigiul principal, precum și de guvernul german, potrivit căreia contribuțiile în discuție în litigiul principal nu ar avea ca obiectiv principal activitatea de avocat în Germania, ci dobândirea unor drepturi în vederea asigurării unor mijloace de subsistență la bătrânețe, ceea ce ar dovedi legătura lor cu situația personală și familială a contribuabilului, nu determină o calificare diferită a legăturii existente între cheltuielile angajate și veniturile în discuție în litigiul principal, în măsura în care, în mod obiectiv, respectivele cheltuieli sunt necesare obținerii acestor venituri.
- 44 În sfârșit, situația în discuție în litigiul principal diferă de situația în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 iunie 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), iar considerațiile expuse în această hotărâre de Curte în ceea ce privește refuzul de a acorda contribuabilului rezident avantajele care rezultă din luarea în calcul a situației sale personale și familiale sub formă de deduceri ale contribuțiilor de asigurare de sănătate și de asigurare de pensie suplimentare, plătite în statul membru de angajare, nu pot fi transpuse problematicii luării în considerare, în statul membru în care este exercitată activitatea, a contribuțiilor obligatorii la un organism de asigurare de pensii profesional.



Astfel, în cauza în care s-a pronunțat respectiva hotărâre, problematica legăturii directe dintre cheltuielile sub formă de contribuții de asigurare de pensie și activitatea care a generat veniturile impozabile nu trebuia examinată.

- 45 În consecință, trebuie să se constate că contribuțiile obligatorii plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților prezintă o legătură directă cu activitatea care a generat venituri impozabile în Germania.
- 46 Trebuie însă amintit, în această privință, astfel cum s-a menționat la punctul 36 din prezenta hotărâre, că înscrierea în ordinul avocaților din Köln era necesară pentru ca reclamantul din litigiul principal să poată să își exercite activitatea, cu statutul de „Rechtsanwalt”, nu numai în Germania, ci și în Belgia. În plus, rezultă din cererea de decizie preliminară că reclamantul din litigiul principal și-a exercitat activitatea și în alte state, fără să se precizeze dacă este vorba despre alte state membre și dacă exercitarea activității a fost efectuată cu statutul de „Rechtsanwalt”.
- 47 În consecință, contribuțiile obligatorii plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților prezintă o legătură directă și cu activitatea care a generat venituri impozabile în Belgia și, eventual, în alte state membre.
- 48 Or, spre deosebire de veniturile unui contribuabil rezident, supuse în Germania obligației fiscale nelimitate, un contribuabil nerezident nu este supus în acest stat membru decât unei obligații fiscale limitate la veniturile generate în respectivul stat.
- 49 Prin urmare, în ceea ce privește contribuțiile obligatorii plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților, situația unui contribuabil nerezident, precum reclamantul din litigiul principal, ar trebui considerată ca fiind comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident, în ceea ce privește partea contribuțiilor plătite care corespunde, proporțional, părții pe care o reprezintă veniturile supuse impozitului în Germania în ansamblul veniturilor generate de activitatea în cauză.
- 50 În consecință, nu ar putea fi invocată în mod valabil o diferență între situația contribuabililor rezidenți și cea a contribuabililor nerezidenți în cazul unei restricții, precum cea în discuție în litigiul principal, care decurge din refuzul de a lua în considerare contribuții obligatorii plătite instituției de asigurare de pensii a avocaților, în proporție corespunzătoare părții veniturilor supuse impozitului în Germania.
- 51 În ceea ce privește, în al doilea rând, contribuțiile voluntare la instituția de asigurare de pensii a avocaților, din cererea de decizie preliminară reiese că aceste cheltuieli se bazează pe o decizie liberă a reclamantului în litigiul principal de a-și spori drepturile la pensie proporțional cu cuantumul maxim de contribuții autorizat.
- 52 În această privință, deși este adevărat că respectivele cheltuieli decurg deopotrivă din apartenența la ordinul avocaților, ele nu devin, spre deosebire de contribuțiile obligatorii, necesare printr-o asemenea apartenență. În consecință, acestea nu sunt necesare pentru exercitarea activității de avocat în Germania și nici pentru perceperea veniturilor impozabile în Germania.
- 53 În consecință, în ceea ce privește contribuțiile suplimentare la instituția de asigurare de pensii a avocaților, un contribuabil nerezident, precum reclamantul din litigiul principal, nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident.
- 54 O astfel de considerație nu poate fi repusă în discuție de argumentul potrivit căruia pensiile plătite de instituția de asigurare de pensii a avocaților vor fi, la vremea lor, impozabile în Germania. Făcând abstracție de caracterul incert al unei asemenea impozitări viitoare, e suficient să se amintească faptul că litigiul principal are ca obiect impozitarea veniturilor generate de exercitarea, în Germania, a activității de avocat a reclamantului din litigiul principal și că, pentru a putea fi luate în considerare în

cadrul acestei impunerii, cheltuielile trebuie să prezinte o legătură directă cu activitatea care a generat aceste venituri. Eventuala legătură cu alte venituri viitoare nu este pertinentă în cadrul examinării existenței unei astfel de legături directe.

- 55 În al treilea rând, în ceea ce privește sumele plătite în cadrul unei asigurări de pensie private, este necesar să se considere, precum instanța de trimitere, că nu este perceptibilă o legătură directă între aceste cheltuieli și activitatea de avocat care a generat venituri impozabile.
- 56 Pentru motive analoge celor reținute la punctul 54 din prezenta hotărâre, o eventuală legătură cu alte venituri viitoare nu este pertinentă la aprecierea existenței unei legături directe între sumele plătite în cadrul unei asigurări de pensie private și veniturile generate în Germania de activitatea reclamantului în litigiul principal.
- 57 Prin urmare, trebuie să se constate că, în ceea ce privește sumele plătite în cadrul unei asigurări de pensie private, un contribuabil nerezident, precum reclamantul din litigiul principal, nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident.
- 58 În consecință, poate fi invocată în mod valabil o diferență între situația contribuabililor rezidenți și cea a contribuabililor nerezidenți în cadrul unei restricții, precum cea în discuție în litigiul principal, care decurge din refuzul de a lua în considerare contribuții suplimentare la instituția de asigurare de pensii a avocaților și a sumelor plătite în cadrul unei asigurări de pensie private.

### *Cu privire la justificare*

- 59 Mai trebuie examinat aspectul dacă poate fi justificată de motive imperative de interes general restricția privind libertatea de stabilire, care decurge din refuzul de a lua în considerare contribuții obligatorii către instituția de asigurare de pensii a avocaților, în proporție corespunzătoare părții veniturilor supuse impozitului în Germania.
- 60 În această privință, pârâta din litigiul principal arată că refuzul de a lua în considerare aceste contribuții ar fi justificat de considerații legate de riscul ca acestea să fie deduse și în alte state membre decât Republica Federală Germania, ceea ce ar conferi contribuabilului un avantaj multiplu, nedatorat. Potrivit pârâtei din litigiul principal, contribuabilul ar trebui să demonstreze că respectivele contribuții nu au determinat în plus avantaje fiscale în statul membru de domiciliu al respectivului contribuabil.
- 61 Or, evocând, fără altă precizare, acest risc, pârâta din litigiul principal nu oferă Curții posibilitatea să aprecieze întinderea acestui argument, în condițiile în care nu se susține că punerea în aplicare a dispozițiilor Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126), aflată atunci în vigoare, nu ar fi permis să se evite respectivul risc (a se vedea de asemenea Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 52).
- 62 Având în vedere ansamblul considerentelor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate după cum urmează:
- articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil nerezident, supus, în acest stat membru, impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale limitate, nu poate deduce din baza de impozitare a impozitului pe venit cuantumul contribuțiilor obligatorii plătite unui organism de asigurare de pensii profesional, în proporție corespunzătoare părții veniturilor supuse

impozitului în acest stat membru, atunci când acestea reprezintă o legătură directă cu activitatea care a generat acest venit, în timp ce un contribuabil rezident, supus impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale nelimitate, poate deduce asemenea contribuții din baza de impozitare a impozitului pe venit, în limitele prevăzute de dreptul național, și

- articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil nerezident, supus, în acest stat membru, impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale limitate, nu poate deduce din baza de impozitare a impozitului pe venit cuantumul contribuțiilor suplimentare plătite unui organism de asigurare de pensii profesional, precum și pe cel al contribuțiilor achitate în cadrul unei asigurări de pensie private, în timp ce un contribuabil rezident, supus impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale nelimitate, poate deduce asemenea contribuții din baza de impozitare a impozitului pe venit, în limitele prevăzute de dreptul național.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

**Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil nerezident, supus, în acest stat membru, impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale limitate, nu poate deduce din baza de impozitare a impozitului pe venit cuantumul contribuțiilor obligatorii plătite unui organism de asigurare de pensii profesional, în proporție corespunzătoare părții veniturilor supuse impozitului în acest stat membru, atunci când acestea reprezintă o legătură directă cu activitatea care a generat acest venit, în timp ce un contribuabil rezident, supus impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale nelimitate, poate deduce asemenea contribuții din baza de impozitare a impozitului pe venit, în limitele prevăzute de dreptul național.**

**Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia un contribuabil nerezident, supus, în acest stat membru, impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale limitate, nu poate deduce din baza de impozitare a impozitului pe venit cuantumul contribuțiilor suplimentare plătite unui organism de asigurare de pensii profesional, precum și pe cel al contribuțiilor achitate în cadrul unei asigurări de pensie private, în timp ce un contribuabil rezident, supus impozitului pe venit în cadrul unei obligații fiscale nelimitate, poate deduce asemenea contribuții din baza de impozitare a impozitului pe venit, în limitele prevăzute de dreptul național.**

Semnături