ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

22 juin 2017 (1)

« Renvoi préjudiciel – Libre circulation des travailleurs – Revenus perçus dans un État membre autre que l'État membre de résidence – Méthode d'exonération avec réserve de progressivité dans l'État membre de résidence – Cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie prélevées sur les revenus perçus dans un État membre autre que l'État membre de résidence – Déduction de ces cotisations – Condition relative à l'absence de lien direct avec des recettes exonérées »

Dans l'affaire C-20/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 16 septembre 2015, parvenue à la Cour le 15 janvier 2016, dans la procédure

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

contre

Finanzamt Offenburg,

LA COUR (dixième chambre),

composée de Mme M. Berger, président de chambre, MM. E. Levits (rapporteur) et F. Biltgen, juges,

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

greffier : M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 1er février 2017,

considérant les observations présentées :

– pour M. et Mme Bechtel, par Me J. Garde, Rechtsanwalt,

– pour le Finanzamt Offenburg, par Mme E. Lehmann, en qualité d'agent,

– pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze, R. Kanitz et D. Klebs, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et M. Wasmeier, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 45 TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Wolfram Bechtel et Mme Marie-Laure Bechtel au Finanzamt Offenburg (administration des finances d'Offenburg, Allemagne) au sujet de la prise en compte des cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie, versées par Mme Bechtel en France, dans le cadre de la détermination de leur revenu imposable et du taux d'imposition particulier applicable à leur revenu imposable au titre des années 2005 et 2006.

Le cadre juridique

Le droit allemand

3 Conformément à l'article 1er de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu) de 2002, dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'« EStG de 2002 »), les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national sont intégralement assujetties à l'impôt sur le revenu.

4 L'article 2 de ladite loi, qui porte sur l'ampleur de l'imposition et sur les définitions, dispose :

« (1) Sont soumis à l'impôt sur le revenu

[...]

4. les revenus *(Einkünfte)* du travail salarié

[...]

(2) Les revenus *(Einkünfte)* sont

[...]

2. l'excédent des recettes sur les frais professionnels dans le cas des autres catégories de revenus (articles 8 à 9 a).

(3) La somme des revenus *(Einkünfte)*, déduction faite de l'abattement proportionnel pour personnes âgées à la retraite, du montant de l'exonération fiscale pour parents isolés et de la déduction prévue à l'article 13, paragraphe 3, constitue le montant total des revenus *(Gesamtbetrag der Einkünfte)*.

(4) Le montant total des revenus, déduction faite des dépenses spéciales et des charges extraordinaires, constitue le revenu *(Einkommen)*.

(5) Le revenu *(Einkommen)*, déduction faite des abattements forfaitaires visés à l'article 32, paragraphe 6, et des autres montants à déduire du revenu, constitue le revenu imposable *(versteuernde Einkommen)* ; celui-ci constitue l'assiette de l'impôt sur le revenu selon le barème. [...] »

5 L'article 9 de l'EStG de 2002, intitulé « Frais professionnels », prévoit :

« (1) Les frais professionnels sont les dépenses exposées pour l'acquisition, la sauvegarde et la conservation des recettes. Ils doivent être déduits de la catégorie de revenus dans laquelle ils ont été générés. Constituent également des frais professionnels :

[...]

3. les cotisations à des ordres professionnels et autres associations professionnelles dont l'objectif n'est pas la tenue d'établissements commerciaux,

[...] »

6 L'article 10 de l'EStG de 2002, intitulé « Dépenses spéciales », prévoit, à son paragraphe 1, point 1, que constituent des dépenses spéciales les charges énumérées dans cette disposition lorsqu'elles ne sont ni des charges d'exploitation ni des frais professionnels. L'article 10, paragraphe 1, points 2 et 3, de l'EStG de 2002 énumère les charges qui constituent les dépenses spéciales et est ainsi libellé :

« 2.

a) les cotisations aux régimes légaux d'assurance retraite ou aux caisses de retraite agricoles ainsi qu'aux régimes de retraite professionnels qui fournissent des prestations comparables aux régimes légaux d'assurance retraite ;

b) les cotisations de l'assujetti pour la constitution d'un régime de retraite par capitalisation lorsque le contrat prévoit uniquement le paiement, à partir de l'âge de 60 ans, d'une rente viagère mensuelle durant la vie de l'assujetti, ou l'assurance complémentaire pour incapacité de travail (pension d'invalidité), pour diminution de la capacité de travail (pension d'incapacité partielle), ou aux ayants droit survivants (rente de survivant) ; [...] Les droits précités ne sont pas transmissibles par succession, ni transférables, et ne peuvent être ni engagés, ni vendus ni capitalisés, et n'ouvrent en outre aucun droit à indemnité.

Il convient d'ajouter aux cotisations visées sous a) et b) la quote-part employeur exonérée d'impôt [...] au régime légal d'assurance retraite et une allocation de l'employeur exonérée d'impôt qui y est assimilée.

3.

a) les cotisations d'assurance chômage, d'assurance pour incapacité de gain et de travail qui ne relèvent pas du point 2, première phrase, sous b), d'assurance maladie, soins, accident et responsabilité civile, ainsi que d'assurance risques qui ne prévoient de prestation qu'en cas de décès ;

[...] »

7 L'article 10, paragraphe 2, de l'EStG de 2002 énonce :

« La déduction des montants visés au paragraphe 1, points 2 et 3 (dépenses de prévoyance), est subordonnée à la condition que ceux-ci

1. n'aient pas de lien économique direct avec des recettes exonérées,

[...] »

8 L'article 10, paragraphe 3, de l'EStG de 2002 prévoit que les dépenses de prévoyance visées à l'article 10, paragraphe 1, point 2, deuxième phrase, de cette loi sont prises en considération jusqu'à un plafond de 20 000 euros ; ce plafond étant multiplié par deux en cas d'imposition conjointe des époux.

9 L'article 32a de l'EStG de 2002, intitulé « Taux d'imposition », est libellé comme suit :

« (1) L'impôt sur le revenu soumis au barème est calculé sur la base du revenu imposable *(versteuernde Einkommen)*. Il s'élève respectivement, sous réserve des articles 32b, 34, 34 b et 34 c, et en euros, pour le revenu imposable :

1. jusqu'à 7 664 euros (montant de base exonéré) : à 0 ;

2. de 7 665 euros à 12 739 euros : à (883,74 × y + 1 500) × y ;

3. de 12 740 euros à 52 151 euros : à (228,74 × z + 2 397) × z + 989 ;

4. à partir de 52 152 euros : à 0,42 × x –7 914.

"y" représente un dix-millième de la partie excédant 7 664 euros du revenu imposable arrondi. "z" représente un dix-millième de la partie excédant 12 739 euros du revenu imposable arrondi. "x" représente le revenu imposable arrondi. Le montant d'impôt en résultant doit être arrondi à l'euro le plus proche. »

10 Aux termes de l'article 32b de l'EStG de 2002, intitulé « Réserve de progressivité » :

« (1) Si un assujetti illimité temporairement ou pendant toute la période d'imposition [...] a perçu

[...]

3. des revenus *(Einkünfte)* qui sont exonérés de l'imposition conformément à un accord préventif de la double imposition ou d'un autre accord entre États sous réserve de leur inclusion dans le calcul de l'impôt sur le revenu, ou des revenus non soumis à l'impôt sur le revenu allemand, au cours de la période d'imposition, en application de l'article 1er, paragraphe 3, ou de l'article 1a ou de l'article 50, paragraphe 5, deuxième phrase, point 2, lorsque la somme de ces revenus est positive,

   un taux d'imposition particulier doit être appliqué au revenu imposable *(versteuernde Einkommen)* conformément à l'article 32a, paragraphe 1.

[...]

(2) Le taux d'imposition particulier prévu par le paragraphe 1 est le taux résultant de la majoration ou de la minoration du revenu imposable *(versteuernde Einkommen)* conformément à l'article 32a, paragraphe 1, dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu, dans la mesure suivante

[...]

2. dans les cas prévus au paragraphe 1, points 2 et 3, les revenus *(Einkünfte)* qui y sont décrits, les revenus extraordinaires qui y sont compris étant à prendre en compte à concurrence du cinquième.

[...] »

La convention franco-allemande

11 La convention entre la République française et la République fédérale d'Allemagne, du

21 juillet 1959, en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques (BGBl. II 1961, p. 397), telle que modifiée par les avenants signés le 9 juin 1969 (BGBl. II 1970, p. 717), le 28 septembre 1989 (BGBl. II 1990, p. 770) et le 20 septembre 2001 (BGBl. II 2002, p. 2370) (ci-après la « convention franco-allemande »), dispose, à son article 14, paragraphe 1 :

« Les traitements, salaires et rémunérations analogues, ainsi que les pensions de retraite versés par un des États contractants, un Land ou par une personne morale de droit public de cet État ou Land à des personnes physiques résidentes de l'autre État en considération de services administratifs ou militaires actuels ou antérieurs, ne sont imposables que dans le premier État. [...] »

12 L'article 20, paragraphe 1, de la convention franco-allemande prévoit :

« En ce qui concerne les résidents de la République fédérale, la double imposition est évitée de la façon suivante :

a) Sous réserve des dispositions des alinéas b et c, sont exclus de la base de l'imposition allemande les revenus provenant de France et les éléments de la fortune situés en France qui, en vertu de la présente Convention, sont imposables en France. Cette règle ne limite pas le droit de la République fédérale de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus et des éléments de la fortune ainsi exclus.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 Les requérants au principal sont mariés et résidaient, pendant les années 2005 et 2006, en Allemagne où ils ont été imposés conjointement au titre de l'impôt sur le revenu.

14 M. Bechtel percevait pendant les années 2005 et 2006 des revenus au titre d'un emploi, en tant que fonctionnaire, dans la fonction publique allemande, tandis que Mme Bechtel, de nationalité française, travaillait en tant que fonctionnaire dans l'administration française des finances et avait perçu à ce titre des salaires bruts d'un montant, respectivement, de 22 342 euros en 2005 et de 24 397 euros en 2006.

15 Selon ses bulletins de salaire, la rémunération brute de la requérante au principal avait été diminuée des postes suivants, à savoir la retenue à la source, la cotisation pour la pension civile, la cotisation pour la pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité, la cotisation pour la mutuelle des agents des impôts, les cotisations d'assurance complémentaire pour l'invalidité et les pensions de survie des fonctionnaires de l'administration des finances, la contribution ouvrière maladie déplafonnée (cotisation du salarié à la caisse d'assurance maladie) et la cotisation pour la retraite additionnelle de la fonction publique.

16 L'administration des finances d'Offenburg a exclu de l'assiette de l'impôt sur le revenu des requérants au principal la rémunération brute de la requérante au principal au titre des années 2005 et 2006, en tant que revenus exonérés sur le fondement de la convention franco-allemande.

17 En revanche, cette rémunération brute, déduction faite des postes « pension civile » et « pension civile sur l'indemnité mensuelle de technicité », a été prise en compte dans le cadre du calcul de la réserve de progressivité visée à l'article 32b, paragraphe 1, point 3, de l'EStG de 2002 afin de calculer le taux d'imposition particulier applicable au revenu imposable des requérants au principal.

18 Considérant que les cotisations prélevées sur le salaire de Mme Bechtel devraient être déduites du montant du salaire à retenir pour le calcul dans le cadre de la réserve de progressivité, les requérants au principal ont introduit un recours devant le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg, Allemagne). Ce recours ayant été rejeté par un arrêt du 31 juillet 2013, ils ont formé un recours en « Revision » devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne).

19 Cette juridiction précise que, conformément à l'article 14, paragraphe 1, et à l'article 20, paragraphe 1, sous a), de la convention franco-allemande, les revenus que Mme Bechtel tire de son activité en France doivent être exclus de l'assiette de l'impôt sur le revenu allemand des requérants au principal. Toutefois, il serait constant entre les parties au principal que, conformément à l'article 32b, paragraphe 1, point 3, de l'EStG de 2002, ces revenus doivent être inclus dans le calcul d'un taux d'imposition particulier, applicable au revenu imposable des requérants au principal.

20 Selon la juridiction de renvoi, conformément à la législation allemande applicable, les dépenses de prévoyance comprises dans la rémunération brute de la requérante au principal ne relèvent matériellement pas de la notion de « frais professionnels », au sens de l'article 9 de l'EStG de 2002.

21 En revanche, les cotisations relatives à la mutuelle des agents des impôts, à l'assurance complémentaire pour l'invalidité et les pensions de survie des fonctionnaires de l'administration des finances, à la retraite additionnelle de la fonction publique et à la contribution ouvrière maladie déplafonnée pourraient relever de la notion de dépenses spéciales, car ces dépenses de prévoyance correspondraient aux cas de figure visés à l'article 10, paragraphe 1, point 2, sous a), ou à l'article 10, paragraphe 1, point 3, sous a), de l'EStG de 2002.

22 Toutefois, l'article 10, paragraphe 2, point 1, de l'EStG de 2002 subordonne la déduction des dépenses au titre des dépenses spéciales à la condition que celles-ci n'aient pas de lien économique direct avec des recettes exonérées. Or, la rémunération de la requérante au principal étant exonérée d'imposition en Allemagne, un tel lien économique direct serait avéré et la déduction des dépenses de prévoyance en tant que dépenses spéciales ne serait pas possible, et ce indépendamment de la question de savoir si, pour les années 2005 et 2006, le plafond de déduction des dépenses spéciales fixé à l'article 10, paragraphe 3, de l'EStG de 2002 a été atteint sans les dépenses de prévoyance de la requérante au principal, ce que les décisions attaquées n'indiqueraient pas.

23 Les cotisations de prévoyance de la requérante au principal ne pourraient pas non plus être déduites dans le cadre de la détermination du taux d'imposition particulier applicable au revenu imposable des requérants au principal, conformément à l'article 32b de l'EStG de 2002. L'article 32b, paragraphe 2, point 2, de l'EStG de 2002 prévoirait la prise en compte des revenus *(Einkünfte)*. Or, au stade de la détermination des revenus *(Einkünfte)*, les dépenses spéciales ne pourraient être déduites.

24 La juridiction de renvoi doute de la compatibilité de l'interdiction de la déduction des dépenses de prévoyance en tant que dépenses spéciales avec le droit de l'Union. Selon cette juridiction, le fait de refuser au contribuable résident le droit de déduire le montant des cotisations de sécurité sociale payées dans un autre État membre de l'assiette de l'impôt en Allemagne ou le droit de diminuer l'impôt dû en Allemagne du montant des cotisations de sécurité sociale payées dans un autre État membre pourrait le dissuader d'exercer le droit à la libre circulation des travailleurs et constituer une restriction non justifiée à cette liberté fondamentale.

25 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 39 CE (actuel article 45 TFUE) s'oppose-t-il à une disposition de droit allemand prévoyant que les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie françaises versées par un salarié résidant en Allemagne et travaillant pour l'administration de l'État français ne réduisent pas l'assiette de l'impôt sur le revenu – contrairement à des cotisations comparables versées à la sécurité sociale allemande par un salarié travaillant en Allemagne – si, en application de la convention préventive de double imposition entre l'Allemagne et la France, le salaire ne doit pas être taxé en Allemagne et qu'il augmente simplement le taux d'imposition applicable aux autres revenus ?

2) La première question appelle-t-elle également une réponse affirmative si, dans le cadre de la taxation du salaire par l'État français, les cotisations d'assurances en cause

a) ont été déduites fiscalement – de manière précise ou forfaitaire – ou

b) auraient certes pu être déduites fiscalement – de manière précise ou forfaitaire – mais aucune demande dans ce sens n'ayant été présentée, elles n'ont pas été prises en compte ? »

Sur les questions préjudicielles

26 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 45 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 résidant dans cet État membre et travaillant pour l'administration publique d'un autre État membre ne peut pas déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu dans son État membre de résidence les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie prélevées sur son salaire dans l'État membre d'emploi, à la différence des cotisations comparables versées à la sécurité sociale de son État membre de résidence, lorsque, en application de la convention préventive de double imposition entre les deux États membres, le salaire ne doit pas être taxé dans l'État membre de résidence du travailleur et qu'il augmente simplement le taux d'imposition applicable aux autres revenus.

27 La juridiction de renvoi se demande également quelle importance doit être accordée à la circonstance que, dans le cadre de la taxation du salaire par l'État membre d'emploi, les cotisations d'assurances en cause ont été déduites fiscalement, de manière précise ou forfaitaire, ou auraient pu l'être, mais ne l'ont pas été en l'absence d'une demande dans ce sens.

Sur la liberté de circulation applicable

28 Il convient, à titre liminaire, d'examiner si l'article 45 TFUE, dont l'interprétation est demandée par la juridiction de renvoi, peut être invoqué dans une situation, telle que celle en cause au principal, qui concerne le traitement fiscal, par un État membre, des revenus perçus par un résident de cet État membre au titre de l'emploi dans l'administration publique d'un autre État membre et, en particulier, des cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie retenues dans l'État membre d'emploi sur lesdits revenus.

29 Les requérants au principal font en effet valoir que, dans la mesure où ils ne sont ni salariés ni travailleurs indépendants, la situation en cause au principal devrait s'apprécier au regard de l'article 18, premier alinéa, TFUE.

30 À cet égard, il convient de rappeler d'emblée qu'il est de jurisprudence constante que l'article 18 TFUE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le

droit de l'Union pour lesquelles le traité FUE ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination (voir, notamment, arrêts du 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, point 37 ; du 26 novembre 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, point 25 ; du 15 septembre 2011, Schulz-Delzers et Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, point 29, ainsi que du 25 octobre 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, point 18).

31 Or, le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine de la libre circulation des travailleurs, par l'article 45 TFUE (voir, notamment, arrêts du 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, point 38 ; du 10 septembre 2009, Commission/Allemagne, C-269/07, EU:C:2009:527, points 98 et 99 ; du 15 septembre 2011, Schulz-Delzers et Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, point 29, ainsi que du 25 octobre 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, point 19).

32 Selon une jurisprudence constante, tout ressortissant de l'Union européenne, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence, relève du champ d'application de l'article 45 TFUE (arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 76 ; du 2 octobre 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, point 14 ; du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, point 23, ainsi que du 16 février 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, point 11).

33 S'agissant de la question de savoir si la requérante au principal, qui est employée de l'administration publique d'un État membre, tout en résidant dans un autre État membre, relève de la notion de « travailleur », au sens de l'article 45 TFUE, il importe de rappeler que la nature juridique de la relation d'emploi n'est pas déterminante pour l'application de l'article 45 TFUE et le fait que le travailleur se trouve engagé en qualité de fonctionnaire ou encore que son lien d'emploi relève non pas du droit privé, mais du droit public est indifférent à cet égard (voir arrêt du 26 avril 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, point 68 et jurisprudence citée).

34 Certes, l'article 45, paragraphe 4, TFUE prévoit que les dispositions de l'article 45, paragraphes 1 à 3, TFUE qui consacrent le principe fondamental de la libre circulation des travailleurs et l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres ne sont pas applicables aux emplois dans l'administration publique. Toutefois, les dérogations admises par cette disposition ne sauraient, compte tenu du caractère fondamental, dans le système du traité, du principe de libre circulation des travailleurs à l'intérieur de l'Union, avoir une portée qui dépasserait le but en vue duquel cette clause d'exception a été insérée (arrêts du 12 février 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, point 4, et du 26 avril 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, point 69).

35 Ce but est de réserver aux États membres la possibilité de restreindre l'admission de ressortissants étrangers à certains emplois dans l'administration publique (arrêt du 12 février 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, point 4), qui supposent, de la part de leurs titulaires, l'existence d'un rapport particulier de solidarité à l'égard de l'État ainsi que la réciprocité de droits et de devoirs qui sont le fondement du lien de nationalité (voir arrêt du 17 décembre 1980, Commission/Belgique, 149/79, EU:C:1980:297, point 10). L'article 45, paragraphe 4, TFUE ne saurait, en revanche, avoir pour effet de priver un travailleur, une fois admis au service de l'administration publique d'un État membre, de l'application des dispositions contenues aux paragraphes 1 à 3 de l'article 45 TFUE (arrêt du 26 avril 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, point 70 et jurisprudence citée).

36 Par conséquent, la requérante au principal relève de la notion de « travailleur » au sens de l'article 45 TFUE et son emploi dans l'administration publique d'un État membre n'a pas pour

conséquence de lui refuser le bénéfice des droits et de la protection que lui procure cet article.

Sur l'existence d'une restriction à l'article 45 TFUE

37 Il résulte d'une jurisprudence constante que l'ensemble des dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants de l'Union, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de l'Union et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre (voir, notamment, arrêts du 13 novembre 2003, Schilling et Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, point 24 ; du 21 février 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, point 33 ; du 18 juillet 2007, Lakebrink et Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, point 17, ainsi que du 16 octobre 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 43).

38 L'enseignement exposé au point précédent du présent arrêt concerne des mesures qui pourraient défavoriser les ressortissants de l'Union qui exercent une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de leur résidence, ce qui comprend en particulier les ressortissants de l'Union souhaitant continuer à exercer une activité économique dans un État membre donné après qu'ils ont transféré leur résidence dans un autre État membre (arrêt du 16 octobre 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, point 44).

39 L'article 45 TFUE s'oppose, notamment, aux mesures qui, tout en étant indistinctement applicables selon la nationalité, sont susceptibles, par leur nature même, d'affecter davantage les travailleurs migrants que les travailleurs nationaux et risquent, par conséquent, de défavoriser plus particulièrement les premiers (voir, en ce sens, arrêts du 5 décembre 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, point 26 et jurisprudence citée, ainsi que du 2 mars 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, point 36).

40 Dans l'affaire au principal, il résulte de la décision de renvoi que les requérants au principal ont fait l'objet d'une imposition conjointe à l'impôt sur le revenu en Allemagne où ils résidaient. Le salaire, perçu par la requérante au principal pour son emploi dans l'administration publique française, n'a pas été inclus dans l'assiette de l'impôt des requérants au principal, en vertu de l'article 14, paragraphe 1, et de l'article 20, paragraphe 1, de la convention franco-allemande. Ce salaire a toutefois été pris en compte, en vertu de l'article 20, paragraphe 1, de cette convention, dans la détermination du taux d'imposition particulier applicable au revenu imposable des requérants au principal, calculé conformément à l'article 32b de l'EStG de 2002.

41 Il ressort également de la décision de renvoi que certaines cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie complémentaires ont été prélevées en France sur le salaire versé à la requérante au principal. Ces cotisations n'ont pas pu être déduites du montant total des revenus des requérants au principal au titre des dépenses spéciales. En effet, si, selon la juridiction de renvoi, lesdites cotisations relèvent matériellement des cas de figure visés à l'article 10, paragraphe 1, points 2 et 3, de l'EStG de 2002, elles ne pouvaient pas être déduites lors du calcul du revenu imposable des requérants au principal, dans la mesure où elles avaient un lien économique direct avec des recettes exonérées, le salaire de la requérante au principal n'étant pas imposé en Allemagne.

42 Lors de la détermination du taux d'imposition particulier applicable au revenu imposable des requérants au principal conformément à l'article 32b de l'EStG de 2002, le salaire de la requérante au principal a été pris en compte, sans que les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie complémentaires puissent être déduites. En effet, conformément à l'article 32b, paragraphe 2, de l'EStG de 2002, le calcul du taux d'imposition particulier résulte de la majoration du revenu

imposable *(versteuernde Einkommen)* par des revenus *(Einkünfte)* exonérés. Or, d'une part, les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie complémentaires n'ont pas pu être déduites lors du calcul du revenu imposable des requérants au principal, dans la mesure où ces cotisations ne remplissaient pas la condition prévue à l'article 10, paragraphe 2, de l'EStG de 2002, et, d'autre part, la déduction desdites cotisations n'était pas possible au stade du calcul des revenus *(Einkünfte)* qui sont définis, conformément à l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'EStG de 2002, comme l'excédent des recettes sur les frais professionnels.

43 La possibilité de procéder à une déduction des cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie complémentaires en tant que dépenses spéciales, lors du calcul du revenu imposable du contribuable, constitue un avantage fiscal, dans la mesure où il permet de diminuer ce revenu imposable ainsi que le taux applicable à ce revenu.

44 La condition prévue à l'article 10, paragraphe 2, de l'EStG de 2002, selon laquelle les dépenses de prévoyance ne doivent pas avoir un lien économique direct avec des recettes exonérées, conduit à refuser cet avantage dans les situations, telles que celle en cause au principal, où un contribuable résident perçoit un salaire dans un État membre autre que celui de sa résidence et où ce salaire est exonéré d'imposition dans son État membre de résidence, tout en étant pris en compte dans le cadre du taux d'imposition applicable aux autres revenus de ce contribuable.

45 Certes, ainsi que le relève le gouvernement allemand, la condition relative à l'absence de lien économique direct avec des recettes exonérées est susceptible de s'appliquer non seulement dans des situations transfrontalières, mais également dans des situations purement internes.

46 Toutefois, invité à donner des exemples de revenus et de dépenses nationaux relevant de l'article 10, paragraphe 2, de l'EStG de 2002, le gouvernement allemand a fait état des cotisations d'assurance retraite qui sont dues en raison de la perception d'indemnités de maladie, d'invalidité et d'aide à domicile, des cotisations d'assurance retraite et d'assurance maladie dues sur les suppléments de rémunération versés au titre du travail dominical, les jours fériés et de nuit ou des cotisations d'assurance maladie et d'assurance retraite dues en raison de la perception de prestations en capital d'un employeur, exonérées d'impôt en Allemagne.

47 Or, ces types d'indemnités, de suppléments de rémunération ou de prestations ne sont pas comparables aux salaires et aux traitements versés en contrepartie du travail accompli aux travailleurs salariés du secteur privé ou aux agents contractuels du secteur public qui, à la différence des fonctionnaires allemands, sont soumis à des charges sociales. Il résulte du dossier et de la procédure devant la Cour que les travailleurs salariés du secteur privé et les agents contractuels du secteur public résidents, percevant des salaires et des traitements de source allemande, sur lesquels des cotisations de prévoyance comparables à celles en cause au principal sont retenues, pourraient déduire ces cotisations de leur revenu imposable.

48 Il convient, dès lors, de constater que, tout en étant indistinctement applicable, la condition relative à l'absence de lien économique direct avec des recettes exonérées est susceptible d'affecter davantage des contribuables résidents percevant des salaires dans un État membre autre que celui de leur résidence et exonérés dans leur État membre de résidence.

49 Or, le refus de déduction des cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie complémentaires prélevées en France, telles que celles en cause au principal, conduit à ce que, d'une part, le revenu imposable des contribuables, tels que les requérants au principal, se trouve augmenté et que, d'autre part, que le taux d'imposition particulier soit calculé, en se fondant sur ce revenu imposable augmenté, sans que ce taux soit corrigé par une prise en compte de ces cotisations d'une autre manière, ce qui n'aurait pas été le cas si la requérante au principal avait perçu son

salaire en Allemagne et non en France.

50 Un tel traitement désavantageux est susceptible de dissuader les travailleurs résidents de rechercher, d'accepter ou de continuer d'occuper un emploi dans un État membre autre que celui de leur résidence.

51 La législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet la déduction des dépenses de prévoyance à la condition que celles-ci n'aient pas un lien économique direct avec des recettes exonérées constitue, dès lors, dans une situation telle que celle en cause au principal, une restriction à la libre circulation des travailleurs, prohibée, en principe, par l'article 45 TFUE.

Sur l'existence d'une justification

52 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 (voir, notamment, arrêts du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, point 26, ainsi que du 26 mai 2016, Kohll et Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, point 45).

53 S'agissant de savoir si les situations en cause sont objectivement comparables, il y a lieu de rappeler que la comparabilité d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, point 22 ; du 6 septembre 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, point 17, ainsi que du 26 mai 2016, Kohll et Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, point 46).

54 En l'occurrence, le gouvernement allemand fait valoir qu'une situation purement nationale, où le salaire d'un contribuable est soumis au pouvoir d'imposition allemand, n'est pas objectivement comparable à une situation transfrontalière, telle que celle en cause au principal, où la République fédérale d'Allemagne n'a aucun droit d'imposition sur le salaire en cause en vertu de la convention franco-allemande, même si la requérante au principal est imposable à titre illimité dans cet État membre.

55 À cet égard, il importe de rappeler qu'il découle de la jurisprudence constante de la Cour que c'est, en principe, à l'État membre de résidence qu'il incombe d'accorder au contribuable la totalité des avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, cet État membre étant, sauf exception, le mieux à même d'apprécier la capacité contributive personnelle dudit contribuable dans la mesure où ce dernier y dispose du centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux (voir, notamment, arrêts du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 32 ; du 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, point 21 ; du 28 février 2013, Beker et Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, point 43, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 43).

56 L'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale ne peut peser sur l'État membre d'emploi que lorsque le contribuable tire la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans ce dernier et qu'il ne perçoit pas de revenu significatif dans son État membre de résidence, de telle sorte que celui-ci 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 14 septembre 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, point 27 ; du 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, points 21 à 23 ; du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 89, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 44).

57 En effet, s'agissant des avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle ou

familiale, un contribuable résident percevant des revenus dans un État membre autre que celui de sa résidence ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident percevant des revenus dans son État membre de résidence, notamment lorsque l'État membre de résidence du premier contribuable n'est pas en mesure de lui accorder ces avantages en raison d'une absence de revenu significatif dans ledit État membre.

58 Or, tel n'est pas le cas dans l'affaire au principal. En raison de l'imposition conjointe des requérants au principal, même dans l'hypothèse où la requérante au principal ne disposerait pas dans son État membre de résidence d'un revenu significatif, cet État membre serait en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale, tels que les déductions des cotisations en cause au principal.

59 La requérante au principal se trouve, dès lors, dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident percevant ses revenus dans son État membre de résidence.

60 La justification de la restriction ne peut, dès lors, tenir qu'à des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, que la restriction 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 l'atteindre (arrêts du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, point 29 et jurisprudence citée, ainsi que du 26 mai 2016, Kohll et Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, point 49).

61 À cet égard, le gouvernement allemand soutient que le refus de la déduction au titre des dépenses spéciales s'agissant de revenus exonérés est justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre la République fédérale d'Allemagne et la République française ainsi qu'à la cohérence du régime fiscal national.

62 D'une part, ce gouvernement relève que, conformément à l'article 14, paragraphe 1, première phrase, de la convention franco-allemande, le droit d'imposition des revenus versés par l'État français est attribué à la République française et que la répartition du pouvoir d'imposition ainsi convenue serait compromise si la République fédérale d'Allemagne était contrainte de tenir compte intégralement des cotisations de sécurité sociale de la requérante au principal en tant que dépenses spéciales sans se fonder sur l'ensemble du revenu mondial.

63 D'autre part, si les dispositions de l'article 10, paragraphe 2, point 1, de l'EStG de 2002 permettaient de tenir compte des cotisations de sécurité sociale payées en France pour le calcul du revenu imposable en Allemagne, elles seraient contraires au principe de cohérence des régimes fiscaux en ce sens que, bien que les revenus exonérés versés en France ne soient pas pris en compte dans le calcul de l'assiette de l'impôt, la requérante au principal pourrait quand même déduire les dépenses de prévoyance dans le cadre de l'imposition conjointe avec son époux. Le taux d'imposition majoré dans le cadre de la réserve de progressivité des époux serait corrigé au moyen de la déduction des dépenses lors du calcul du revenu imposable. En outre, l'avantage résultant de la déduction des cotisations d'assurances présenterait un lien direct avec l'imposition des revenus correspondants et, en l'occurrence, si la requérante au principal se voyait refuser l'avantage théorique de déduire ces cotisations d'assurances, elle obtiendrait l'avantage que ses revenus français ne soient pas taxés en Allemagne.

64 Il convient d'observer, en premier lieu, que, certes, la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres est susceptible de constituer une raison impérieuse d'intérêt général permettant de justifier une restriction à l'exercice d'une liberté de circulation au sein de l'Union (arrêts du 28 février 2013, Beker et Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, point 56, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 68).

65 Une telle justification peut être admise dès lors, notamment, que le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (voir, en ce sens, arrêts du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, point 42 ; du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, point 54 ; du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, point 60 ; du 28 février 2013, Beker et Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, point 57, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 75).

66 En vertu d'une jurisprudence constante, si les États membres sont libres, dans le cadre de conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale, cette répartition de la compétence fiscale ne leur permet toutefois pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité. En effet, en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti dans le cadre de conventions bilatérales préventives de la double imposition, les États membres sont tenus de se conformer aux règles de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, points 93 et 94 ; du 19 janvier 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, points 49 et 50, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, points 41 et 42).

67 En l'occurrence, la question de la répartition du pouvoir d'imposition entre la République française et la République fédérale d'Allemagne a été réglée dans la convention franco-allemande, selon laquelle, tout d'abord, les traitements, les salaires et les rémunérations analogues, versés par l'un des États contractants, un Land ou par une personne morale de droit public de cet État ou Land à des personnes physiques résidentes de l'autre État en considération de services administratifs actuels ou antérieurs, ne sont imposables que dans le premier État. Ensuite, cette convention dispose que les revenus provenant de France qui, en vertu de cette convention, sont imposables dans cet État membre, perçus par les résidents de la République fédérale d'Allemagne, sont exclus de la base de l'imposition allemande, sans que cette règle limite le droit de la République fédérale d'Allemagne de tenir compte, lors de la détermination du taux de ses impôts, des revenus ainsi exclus. Enfin, ladite convention ne prévoit pas l'obligation, pour l'État de la source de revenus, d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables exerçant leur activité économique dans cet État membre et résidant dans l'autre État membre.

68 La République fédérale d'Allemagne a donc librement accepté la répartition du pouvoir d'imposition telle qu'elle résulte des stipulations mêmes de la convention franco-allemande, en renonçant au droit d'imposition des salaires, tels que ceux perçus par la requérante au principal, sans se voir conventionnellement déliée de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant leur activité économique en France.

69 Ce mécanisme de répartition du pouvoir d'imposition ne saurait être invoqué afin de justifier le refus d'accorder au contribuable résident les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale.

70 D'une part, le fait pour la République fédérale d'Allemagne de permettre la déduction des cotisations d'assurance maladie et d'assurance vieillesse, telles que celles en cause au principal, ne remettrait pas en cause la répartition du pouvoir d'imposition, telle que convenue dans la convention franco-allemande. En accordant la déduction de ces cotisations, la République fédérale d'Allemagne ne renoncerait pas à une partie de sa compétence fiscale au profit d'autres États membres et cela n'affecterait pas sa compétence d'imposer les activités exercées sur son territoire.

71 D'autre part, la Cour a déjà jugé qu'une justification tenant à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition ne peut être invoquée par l'État membre de résidence d'un contribuable pour se soustraire à la responsabilité qui lui incombe, en principe, d'accorder audit contribuable les déductions de type personnel et familial qui reviennent à ce dernier, à moins que cet État ne se voie conventionnellement délié de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire et exerçant partiellement leur activité économique dans un autre État membre ou qu'il ne constate que, en dehors même de toute convention, un ou plusieurs États d'emploi accordent, sur les revenus qu'ils taxent, des avantages liés à la prise en compte de la situation personnelle et familiale des contribuables qui ne résident pas sur le territoire de ces États, mais qui y perçoivent des revenus taxables (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, points 99 et 100 ; du 28 février 2013, Beker et Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, point 56, ainsi que du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 69).

72 Or, ainsi qu'il a été relevé aux points 67 et 68 du présent arrêt, la République fédérale d'Allemagne ne se trouve pas, en vertu de la convention franco-allemande, déliée de son obligation d'assumer l'intégralité de la prise en considération de la situation personnelle et familiale des contribuables résidant sur son territoire.

73 En ce qui concerne une éventuelle prise en compte unilatérale par l'État membre d'emploi de la situation personnelle et familiale de la requérante au principal, en lui accordant la déduction fiscale des cotisations d'assurances en cause au principal, il importe de relever que la demande de décision préjudicielle ne comporte pas d'indications permettant de déterminer si une telle prise en compte a été faite ou serait même possible.

74 En tout état de cause, la réglementation fiscale en cause au principal n'établit aucune corrélation entre les avantages fiscaux octroyés aux résidents de l'État membre concerné et les avantages fiscaux dont ces résidents peuvent bénéficier dans leur État membre d'emploi (voir, par analogie, arrêt du 12 décembre 2013, Imfeld et Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, point 73).

75 En second lieu, s'agissant de la nécessité de préserver la cohérence d'un régime fiscal, si une telle raison impérieuse d'intérêt général peut justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, la Cour exige un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé, le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause (voir, en ce sens, arrêts du 1er juillet 2010, Dijkman et Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, points 54 et 55 ainsi que jurisprudence citée, et du 26 mai 2016, Kohll et Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, point 60).

76 En l'occurrence, l'argument du gouvernement allemand vise à démontrer, d'une part, que le refus de la déduction des dépenses spéciales vise à garantir que le taux d'imposition majoré dans le cadre de la réserve de progressivité des époux ne soit pas corrigé au moyen de la réduction du revenu imposable et, d'autre part, que l'avantage résultant de la déduction des cotisations serait compensé par l'imposition des revenus ayant un lien direct avec ces cotisations.

77 Or, il importe de relever qu'il n'existe pas de lien direct, au sens de la jurisprudence citée au point 75 du présent arrêt, entre, d'une part, la méthode d'exemption avec réserve de progressivité, en vertu de laquelle l'État membre de résidence renonce à imposer les revenus perçus dans un autre État membre, tout en tenant compte de ces revenus, aux fins de déterminer le taux d'imposition applicable au revenu imposable, et, d'autre part, le refus de prendre en compte des cotisations ayant un lien direct avec les revenus exonérés. En effet, l'effectivité de la progressivité de l'impôt sur le

revenu dans l'État membre de résidence, que poursuit la méthode d'exemption avec réserve de progressivité, n'est pas subordonnée à ce que la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable soit limitée aux dépenses liées aux revenus imposés dans cet État membre (voir, par analogie, arrêt du 12 décembre 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, point 109).

78 En outre, la République fédérale d'Allemagne ayant convenu, dans la convention franco-allemande, que les revenus perçus en France soient uniquement imposés dans cet État membre, elle ne saurait affirmer que l'inconvénient résultant du refus de la déduction des cotisations, telles que celles en cause au principal, est compensé par la non-imposition de ces revenus en Allemagne. Un tel argument reviendrait en fait à remettre en cause la répartition des pouvoirs d'imposition librement convenue par la République fédérale d'Allemagne dans la convention franco-allemande.

79 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, telles que celles en cause au principal, en tant que dépenses spéciales, ne saurait dès lors être justifié ni par des raisons tenant à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition ni par la préservation de la cohérence fiscale.

80 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 45 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 résidant dans cet État membre et travaillant pour l'administration publique d'un autre État membre ne peut pas déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu dans son État membre de résidence les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie prélevées sur son salaire dans l'État membre d'emploi, à la différence des cotisations comparables versées à la sécurité sociale de son État membre de résidence, lorsque, en application de la convention préventive de double imposition entre les deux États membres, le salaire ne doit pas être taxé dans l'État membre de résidence du travailleur et qu'il augmente simplement le taux d'imposition applicable aux autres revenus.

Sur les dépens

81 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 45 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 résidant dans cet État membre et travaillant pour l'administration publique d'un autre État membre ne peut pas déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu dans son État membre de résidence les cotisations d'assurance vieillesse et d'assurance maladie prélevées sur son salaire dans l'État membre d'emploi, à la différence des cotisations comparables versées à la sécurité sociale de son État membre de résidence, lorsque, en application de la convention préventive de double imposition entre les deux États membres, le salaire ne doit pas être taxé dans l'État membre de résidence du travailleur et qu'il augmente simplement le taux d'imposition applicable aux autres revenus.

Signatures

1 Langue de procédure : l'allemand.